



Guide d'établissement des coûts

Stratégies de gestion financière,
établissement et imputation des coûts
Secteur de la gestion financière
et de l'analyse
Bureau du contrôleur général



Mars 2008

© Sa Majesté la Reine du chef du Canada,
représentée par le président du Conseil du Trésor, 2008

N° de catalogue BT66-12/2008F-PDF
ISBN 978-0-662-08606-2

Ce document est disponible sur le site Web du
Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada à www.tbs-sct.gc.ca

Ce document est disponible en médias substitués sur demande.

Nota : Pour ne pas alourdir le texte français, le masculin est utilisé
pour désigner tant les hommes que les femmes.

Avant-propos

Le présent *Guide d'établissement des coûts* est l'un des nombreux outils que le Bureau du contrôleur général (BCG) a mis au point afin de favoriser l'intendance, la reddition de comptes et l'optimisation des ressources dans l'ensemble de l'administration publique. L'utilisation de renseignements sur les coûts actualisés et rigoureusement préparés contribue à la reddition de comptes et à la transparence, ainsi qu'à la prise de décisions judicieuses et de risques calculés.

Le présent guide remplace le *Guide pour l'établissement des coûts des extrants au Gouvernement du Canada* du Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada, qui a représenté la principale source de conseils sur l'établissement des coûts depuis sa parution en 1989¹. Les principes présentés dans ce Guide ont été repris dans cette nouvelle version en fonction de leur utilité et pertinence. Le nouveau guide a été rédigé afin d'accorder davantage d'attention à l'établissement des coûts, cette technique étant devenue une exigence de gestion commune et non plus une exigence s'appliquant à quelques ministères et organismes seulement, surtout à ceux qui exécutent des opérations à recouvrement de coûts. Les normes et lignes directrices de la comptabilité de gestion émises par les Comptables en management accrédités du Canada (CMA Canada) ont constitué une importante source de référence lors de la rédaction du présent guide, qui soutient les principes qui y sont énoncés.

Les agents financiers et les gestionnaires de tous les niveaux se serviront du présent guide à titre de document de référence officiel du Secrétariat du Conseil du Trésor (le Secrétariat) du Canada en matière d'établissement des coûts. Les agents financiers y auront particulièrement recours lorsqu'ils sont appelés à fournir des conseils en matière d'établissement des coûts ou à attester l'exactitude et la pertinence de l'information sur les coûts, notamment dans les présentations au Conseil du Trésor et au Cabinet.

Les rôles et les responsabilités des parties intéressées à l'établissement des coûts sont décrits à chacune des sept étapes recommandées.

Une boîte à outils de l'établissement des coûts a été mise au point à titre de complément du guide (voir l'annexe B). Elle vise à expliquer les concepts fondamentaux de l'établissement des coûts aux non-initiés et à montrer aux gestionnaires et aux professionnels de tous les niveaux comment recourir à une approche logique et uniforme lorsqu'ils élaborent les renseignements sur les coûts et les remettent en question. La boîte à outils présente une approche uniforme pour calculer les renseignements sur les coûts nécessaires pour la planification, l'acquisition et la répartition de

1. Une version à jour a été publiée en 1994 afin de tenir compte de petits changements apportés aux documents de référence; le contenu est demeuré inchangé par rapport à l'édition de 1989.

ressources, la prise de décisions, la mesure du rendement, la présentation de rapports et la reddition de comptes.

On confond souvent les notions d'« établissement des coûts », d'« établissement des prix » et de « financement », bien qu'il s'agisse de fonctions distinctes. Il faut connaître les coûts, que l'imputation d'un prix soit envisagée ou non, et sans égard au niveau de financement. L'établissement des prix sert à déterminer le montant à demander ou à décider s'il convient d'imputer un montant. Il tient compte de nombreux facteurs autres que les coûts. Une comparaison des coûts et du financement montrera s'il existe un écart à combler. Le présent guide porte sur l'établissement des coûts.

Tous les ministères et organismes ont été consultés dans le cadre de la révision du présent guide, et nous tenons à remercier toutes les personnes qui nous ont fait part de leurs observations.

Le présent guide sera mis à jour périodiquement au besoin. Toute suggestion serait appréciée.

Veillez adresser vos demandes de renseignements par la poste, par courriel, par télécopieur ou au numéro de téléphone suivants :

Secteur de la gestion financière et de l'analyse
Bureau du contrôleur général
Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada
L'Esplanade Laurier
300, avenue Laurier Ouest
Ottawa (Ontario) KL1A 0R5

Courriel : fin-www@tbs-sct.gc.ca

Téléphone : 613-957-7233

Télécopieur : 613-952-9631

Table des matières

Résumé.....	1
Introduction.....	3
Objectif visé dans le présent guide.....	4
Principes directeurs.....	5
L'utilisation du guide dans divers cas d'établissement des coûts.....	8
L'approche en sept étapes de l'établissement des coûts.....	13
Annexe A – Glossaire des termes et concepts clés.....	15
Annexe B – Boîte à outils de l'établissement des coûts.....	26
Introduction.....	26
Établissement des coûts.....	27
Exemples de la nécessité d'établir les coûts.....	27
Première étape – But de l'établissement des coûts.....	29
Deuxième étape – Objet de coûts.....	34
Troisième étape – Base des coûts.....	38
Quatrième étape – Classification des coûts.....	46
Cinquième étape – Attribution des coûts.....	51
Sixième étape – Calcul, validation et confirmation des résultats.....	66
Septième étape – Approbation.....	74
Résumé des sept étapes.....	77
Application des sept étapes de l'établissement des coûts.....	78
Annexe C – Étude de cas – Décision de faire ou de faire faire.....	80
Annexe D – Documents de référence.....	96

Résumé

L'établissement des coûts est une fonction de gestion opérationnelle essentielle à l'approbation des répercussions financières des mémoires au Cabinet (MC) et des présentations au Conseil du Trésor, ainsi qu'à l'approbation menant à la communication des états financiers et des rapports au Parlement par le dirigeant principal des finances (DPF) ou par l'agent financier supérieur (AFS). Des renseignements de qualité et opportuns sur les coûts appuient le processus décisionnel et la surveillance du rendement. En outre, ils accroissent la transparence dans les rapports avec des vérificateurs internes et externes, ainsi qu'avec d'autres tiers. Toutes les décisions et les propositions financières sont renforcées quand on comprend bien l'étendue de leurs répercussions sur les ressources.

Le présent guide, qui est fondé sur des principes comptables de gestion généralement reconnus, présente une approche logique en sept étapes à appliquer à tous les exercices d'établissement des coûts.

Afin de produire des renseignements utiles sur les coûts qui seront utilisés par des gestionnaires de tous les niveaux, le guide met l'accent sur la consultation entre l'organisation de l'agent financier supérieur à temps plein (AFSTP), les gestionnaires de programmes et tous les autres intervenants, ce qui permettra de définir clairement les besoins de renseignements que l'exercice d'établissement des coûts vise à combler. Cette consultation réunira les spécialistes de l'établissement des coûts de l'organisation de l'AFSTP, ainsi que les gestionnaires de programmes et les fournisseurs de services internes (SI), aussi appelés services administratifs ministériels (SAM), qui échangeront leurs connaissances détaillées des fonctions opérationnelles. Sous la gouverne de l'organisation de l'AFSTP, et avec la collaboration de ces parties, la consultation produira des renseignements complets, pertinents et bien justifiés sur les coûts.

L'approche logique en sept étapes en matière d'établissement des coûts présente un autre avantage important qui consiste en la justification des hypothèses et méthodes sous-jacentes utilisées pour produire les renseignements, et ainsi appuyer les processus internes d'approbation des ministères. Cette façon de faire accroît la fiabilité des renseignements et de la reddition de comptes. Les ministères sont invités à ajouter des éléments aux listes de contrôle et aux processus internes d'approbation décrits dans le présent guide, afin qu'ils puissent contenir les détails nécessaires qui répondront à leurs besoins en matière de reddition de comptes et de contrôle interne.

L'approche logique en sept étapes comprend :

- ▶ une boîte à outils complémentaire;
- ▶ une description des rôles et des responsabilités qui découlent de chacune des sept étapes;

-
- ▶ des orientations et des exemples détaillés relatifs aux méthodes d'établissement des coûts;
 - ▶ des listes de contrôle pour chacune des sept étapes, y compris l'approbation interne;
 - ▶ une étude de cas;
 - ▶ un glossaire amélioré et une liste du matériel de référence.

Les sept étapes du *Guide d'établissement des coûts* permettent de produire des renseignements qui soutiennent les mesures adoptées par les gestionnaires et les décideurs, aident le Secrétariat à évaluer les analyses de rentabilisation, et améliorent les rapports et la communication des renseignements au public. Les gestionnaires peuvent aussi utiliser les renseignements sur les coûts pour élaborer, par exemple, des analyses coûts-avantages, des évaluations des risques, ou des stratégies de recouvrement des coûts.

Il importe peu que les ministères utilisent des logiciels perfectionnés d'établissement des coûts ou des méthodes plus fondamentales de calcul des coûts. Ils choisiront une méthode en fonction de la faisabilité et la rentabilité de leurs opérations. Il importe de comprendre les principes et concepts fondamentaux de l'établissement des coûts et la manière de les appliquer uniformément lors de la prise de décisions, de la comparaison des rendements ainsi que de la planification et de la gestion des ressources et de la présentation de comptes rendus sur les ressources.

Le document *How Cost Management Supports the Government's Financial Management* présente l'établissement des coûts dans un contexte plus général.

Introduction

L'établissement des coûts est une fonction de gestion opérationnelle que les gestionnaires de tous les niveaux doivent comprendre et appliquer efficacement. Une consultation entre les gestionnaires de programmes et l'organisation de l'AFSTP du ministère est essentielle à la production de renseignements de qualité sur les coûts. Les AFSTP et leurs agents financiers fournissent une orientation et un soutien fonctionnels aux gestionnaires concernant les méthodes et pratiques d'établissement des coûts qui conviennent le mieux à leurs besoins. Compte tenu de leur savoir-faire, les agents financiers d'un ministère, sous la gouverne de l'AFSTP, sont généralement responsables de la plupart des exercices d'établissement des coûts. L'établissement des coûts n'étant pas une science exacte, il est essentiel de faire preuve de jugement dans l'exercice de cette fonction de gestion opérationnelle.

L'établissement des coûts est un élément nécessaire étant donné que des questions sur les coûts, comme celles qui suivent, se posent presque tous les jours :

- ▶ Quel budget faut-il prévoir pour le programme X?
- ▶ Combien coûte la prestation de ce service?
- ▶ Quel a été le coût de l'amélioration de la rapidité de ce service?
- ▶ Quels seront les coûts d'une coentreprise pour le ministère?
- ▶ Quels seront les coûts supplémentaires découlant d'une hausse de 10 p. 100 de la demande des clients?
- ▶ Quelle est la différence de coûts entre l'exécution de la fonction à l'interne et à l'externe?
- ▶ Quels coûts pertinents se rattachent à un projet d'entente de recouvrement des coûts?
- ▶ Quels sont les coûts pour l'environnement associés à ce projet²?

Le coût représente la valeur des ressources consommées pour obtenir un élément, notamment une activité, un extrant ou un résultat. Pour répondre à une question sur les coûts, on applique efficacement l'établissement des coûts, ce qui suppose la production de renseignements sur les coûts servant les buts visés.

L'établissement des coûts dépend de circonstances particulières, de la sélection des variables pertinentes, et des hypothèses sous-jacentes, qui peuvent influencer sensiblement sur les chiffres définitifs. L'exercice d'établissement des coûts suppose la consultation de tous les intervenants qui pourraient être touchés par les conclusions.

2. Pour l'établissement des coûts pour l'environnement, consulter aussi le [Guide d'analyse coûts-avantages pour le Canada](#).

Même si l'établissement des coûts n'est pas une science exacte, un modèle logique d'établissement des coûts doit être suivi, quel que soit le type de renseignements sur les coûts. Le *Guide d'établissement des coûts* comporte les sept étapes suivantes :

1. But de l'établissement des coûts : quel est le but visé au moyen des renseignements sur les coûts?
2. Objet de coûts : quel élément l'établissement des coûts cible-t-il, par exemple, une activité, un extrant, un service, un résultat immédiat?
3. Base des coûts : quels coûts sont pertinents à l'objet et au but?
4. Classification des coûts : quels coûts peuvent être rattachés directement à l'objet et au but des coûts, et quels autres sont moins directs, comme le coût des activités de soutien?
5. Attribution des coûts : quelles méthodes s'appliquent en matière d'attribution des coûts à l'objet des coûts? Les méthodes retenues doivent être raisonnables et efficaces sur le plan du coût, compte tenu du but visé au moyen des renseignements sur les coûts.
6. Calcul, validation et confirmation : appliquer les méthodes d'établissement des coûts, valider les calculs et les hypothèses puis confirmer que les résultats satisfont au but des coûts indiqué à la première étape.
7. Approbation : l'approbation par le DPF ou l'AFS pour les présentations au Conseil du Trésor et les mémoires au Cabinet (MC) ou l'approbation interne sous-jacente désignée par les ministères afin de satisfaire à leurs propres besoins.

Avant d'amorcer un exercice d'établissement des coûts, il est essentiel que toutes les parties comprennent clairement et exactement l'objectif des renseignements requis. La compréhension exacte de la décision que les renseignements appuieront constitue la première étape essentielle. La boîte à outils présentée à l'annexe B contient de plus amples précisions sur cette étape et sur les autres étapes du modèle logique de l'établissement des coûts.

Objectif visé dans le présent guide

Le présent guide repose notamment sur le principe que tous les gestionnaires doivent comprendre les causes de la consommation des ressources, autrement dit, les coûts. Il importe peu que les ministères utilisent des logiciels perfectionnés d'établissement des coûts ou des méthodes plus fondamentales de calcul des coûts. Ils choisiront une méthode en fonction de la faisabilité et la rentabilité de leurs opérations. Il importe de comprendre les principes et concepts fondamentaux de l'établissement des coûts et la manière de les appliquer uniformément lors de la prise de décisions, de la comparaison des rendements ainsi que de la planification et de la gestion des ressources et de la présentation de comptes rendus sur les ressources. À ce titre, le guide explique les principes fondamentaux d'établissement des coûts qui demeurent inchangés par

rapport à la version antérieure, et qui sont identiques à ceux qui sont appliqués dans le secteur privé.

En d'autres mots, le présent guide vise à aider les ministères à exercer leur fonction d'établissement des coûts pour ainsi produire des renseignements sur les coûts plus précis et mieux justifiés qui profiteront aux décideurs des ministères et du Secrétariat. Il améliore aussi la qualité des renseignements fournis aux parlementaires et aux autres intervenants.

Principes directeurs

Les sept principes suivants constituent le fondement de l'orientation établie dans le présent document.

1. L'établissement des coûts suppose des consultations et du jugement

De saines pratiques d'établissement des coûts ne peuvent être appliquées en vase clos. Il est toujours essentiel de mener des consultations efficaces et de faire preuve d'un solide jugement. La consultation entre les intervenants, qui peut parfois être assez longue, est un principe fondamental de l'établissement des coûts, étant donné que tous les coûts pertinents sont souvent les mêmes partout dans l'organisation. Les coûts pertinents incluent souvent les coûts des SI, ceux des services de soutien des programmes et ceux des services centraux et communs, comme les locaux et les régimes d'avantages sociaux des employés. Pour ce qui est des initiatives horizontales, les coûts des services au sein du ministère même ou d'autres ministères peuvent être pertinents.

Outre les intervenants dont les coûts peuvent être pertinents, il existe d'autres intervenants qui pourraient être touchés par le but et l'utilisation des renseignements sur les coûts, par exemple, l'analyste du Secrétariat tenu de bien comprendre les répercussions sur les coûts d'une nouvelle initiative incluse dans une présentation.

Les AFSTP et leurs agents financiers sont les principaux intervenants, étant donné qu'il leur incombe de faire preuve d'un jugement sûr, de dispenser des conseils et d'établir des orientations sur l'établissement des coûts. Il leur revient aussi de veiller à l'utilisation de renseignements sur les coûts pertinents et fiables aux fins de la planification financière, de la répartition des ressources, de la présentation de rapports sur le rendement et, d'une manière plus générale, de la prise de décisions qui influenceront sur les ressources. Leur rôle consiste également à recommander l'adoption d'une approche, en matière d'établissement des coûts, qui tient compte du niveau d'investissement (en temps et en ressources) nécessaire pour produire les renseignements par rapport aux avantages de cet investissement. L'adoption d'une approche trop détaillée risque de coûter plus cher et de prendre plus de temps que prévu.

2. Les coûts sont établis pour le but visé

L'établissement des coûts est adapté au but pour lequel serviront les renseignements sur les coûts. Afin de déterminer les coûts, il est essentiel que toutes les parties s'entendent sur quelle décision les renseignements porteront et qu'elles sachent exactement de quelle décision il s'agit avant de commencer à répertorier les renseignements requis. Les exemples suivants illustrent deux buts différents : a) déterminer les coûts de l'établissement et de l'exécution d'un nouveau programme et b) déterminer les coûts de l'expansion d'un service existant pour satisfaire à la demande supplémentaire. Chaque but d'établissement des coûts, et les besoins en information qui lui sont propres, sont décrits ci-après de manière plus détaillée.

Selon le scénario du cas a), le but est de déterminer les coûts pour tous les intervenants de l'établissement et de l'exécution du nouveau programme. Il sera essentiel de cerner et d'attribuer la totalité des ressources requises pour soutenir le programme, ce qui suppose non seulement les ressources ponctuelles et permanentes dont aura besoin l'organisation directement responsable du programme, mais aussi les éventuelles ressources supplémentaires dont auront besoin d'autres organisations qui assureront le soutien du programme.

Selon le scénario du cas b), le but est d'élaborer les renseignements sur les coûts qui serviront à préparer l'analyse de rentabilisation en vue de l'obtention de fonds supplémentaires aux fins de l'expansion du service. Il faudra trouver et attribuer les ressources additionnelles qui seront requises, autrement dit, les ressources qui *s'ajouteront* aux ressources qui ont déjà été fournies pour le niveau de service existant. Il sera essentiel de tenir compte de la capacité de l'organisation (ou des organisations) d'absorber l'éventuelle charge de travail supplémentaire afin de fournir directement ou de soutenir indirectement le service étendu.

3. La variation des coûts n'est pas toujours proportionnelle aux variations du volume

La variation des coûts n'est pas toujours proportionnelle à la demande. De nombreuses variables influent sur le fait que les coûts varient ou non, par rapport à un changement de situation. La capacité existante d'absorber une augmentation ou une diminution du volume avant d'engager des coûts supplémentaires ou de réaliser des économies devrait constituer l'un des premiers facteurs à considérer aux fins de l'établissement des coûts. Il est essentiel de comprendre les coûts fixes et variables ainsi que les relations causales qui influent sur l'évolution des coûts. Il est tout aussi important de déterminer les coûts associés au démarrage, à l'état permanent et à la cessation des activités – y compris les coûts d'aliénation et de redressement, ainsi que d'autres coûts ponctuels – et ensuite d'établir les coûts de chacun des éléments précités pour la période en cause. Ce principe est expliqué ailleurs dans le guide, sous la rubrique sur l'évolution des coûts dans le glossaire.

4. Les coûts sont établis uniformément pour les mêmes buts

En présence de circonstances et de buts identiques dans une organisation ou un ministère, l'établissement des coûts doit être uniforme, sans quoi les renseignements comparatifs, à des fins de rendement ou autres, ne seront pas valides. Il se peut que les circonstances varient dans un même ministère suite par exemple, à des modes de financement différents tels qu'un fonds renouvelable pour un programme et des crédits annuels ordinaires pour les autres. Normalement, les coûts des fonds renouvelables comprennent les postes hors caisse, comme l'amortissement du matériel important, qui ne sont pas comptabilisés dans les crédits affectés selon la comptabilité de caisse. Toutefois, si des comparaisons sont dressées entre ces deux groupes d'activités, comme l'efficacité du rendement, il faut appliquer aux deux des méthodes identiques d'établissement des coûts.

5. Les notions d'établissement des coûts, d'établissement des prix et de financement sont des fonctions distinctes

L'établissement des coûts, l'établissement des prix et le financement sont trois fonctions distinctes.

L'établissement des coûts est une importante fonction de gestion opérationnelle qui est entreprise pour diverses raisons, comme mesurer le rendement, harmoniser les ressources avec les résultats, évaluer l'efficacité et réattribuer des ressources. Dans certains cas, les coûts sont aussi établis afin de calculer le coût (la valeur des ressources consommées) de la fabrication de ces produits et de la prestation des services. Ces renseignements devraient toujours être connus, que des frais soient exigés ou non pour la fabrication des produits ou la prestation des services.

L'établissement des prix est effectué à des fins stratégiques plus générales. Il tient compte d'un certain nombre de facteurs, dont la justice et l'équité, l'incidence économique sur les clients et la concurrence avec les fournisseurs du secteur privé. Les éléments particuliers qui suivent pourraient être pris en considération :

- ▶ si l'avantage pour le gouvernement dépasse les coûts de démarrage et les coûts permanents de l'administration des frais;
- ▶ dans quelle mesure le prix influera sur l'atteinte des grands objectifs stratégiques;
- ▶ si l'activité en question est une fonction légitime du gouvernement que d'autres secteurs ne peuvent exécuter de manière satisfaisante.

Le financement dépend des priorités de l'État, du caractère abordable et, dans certains cas, des revenus en droits. L'écart entre le coût et les sources de financement requiert l'adoption de mesures par la direction. Cela doit inclure au moins une analyse approfondie des coûts. Si des droits font partie de l'équation, ils doivent aussi être analysés en profondeur dans le contexte des

priorités de programmes et des coûts qui y sont associés. Les renseignements obtenus au moyen d'une rigoureuse analyse des coûts aideront la direction à justifier comme il se doit le plan d'action qu'elle recommande.

6. Les données et les documents doivent être raisonnables, cohérents, défendables, rapprochables et à jour

Dans la plupart des cas, il incombe au ministère de choisir la source de données qui convient le mieux à un exercice particulier d'établissement des coûts, de la justifier et de la documenter. Aux fins du présent guide, la source de données des « coûts » peut être constituée des coûts réels, des budgets, des moyennes, des moyennes pluriannuelles de coûts ou de budgets (rajustés des anomalies annuelles), des estimations, des prévisions ou des coûts standards (voir la définition de l'expression « coût standard » à l'annexe A). Le conseiller en gestion financière (CGF) recommandera la source de données qui convient le mieux, compte tenu du but des renseignements sur les coûts et de la disponibilité des données. Dans tous les cas, le choix doit être raisonnable, uniforme, documenté et défendable. Les ministères devraient être en mesure de faire concorder leurs sources de données et leurs principaux systèmes de gestion financière.

Ils devraient également documenter l'ensemble des hypothèses, processus et chiffriers qui ont été utilisés pour produire l'information sur les coûts. Il faut examiner ces éléments, ainsi que les sources des données, au moins tous les deux ans afin d'assurer leur validité continue.

7. Il doit y avoir un équilibre entre les éléments souhaités et l'abordabilité de la fonction d'établissement des coûts

Aux fins de la conception d'une fonction d'établissement des coûts, les ministères doivent viser l'équilibre entre les éléments en opposition qui suivent : le niveau de précision, le caractère actuel, l'exactitude, la complexité et l'abordabilité. Cet équilibre permet aux ministères de développer en matière d'établissement des coûts une capacité durable qui est abordable et qui satisfait à leurs besoins. Il faut éviter les situations où l'investissement dans la collecte de renseignements sur les coûts est supérieur aux avantages de ces derniers.

L'utilisation du guide dans divers cas d'établissement des coûts

La présente section vise à décrire certaines des applications les plus courantes de l'établissement des coûts au gouvernement.

L'approche logique en sept étapes décrite dans l'introduction et tout au long du présent guide s'applique à toutes les initiatives d'établissement des coûts.

Les méthodes relatives à la base des coûts et à l'attribution des coûts utilisées sont fonction du but de l'information exigée. Tous ceux qui participent à l'établissement des coûts, y compris les gestionnaires de programmes, l'organisation de l'AFSTP et les SI (ou SAM) doivent bien comprendre les buts des renseignements sur l'établissement des coûts exigés avant de choisir une méthode d'établissement des coûts. Par souci de conformité avec les instructions relatives à la Structure de gestion, des ressources et des résultats (SGRR) et à l'Architecture d'activités de programme (AAP), l'expression « services internes » remplace « services administratifs ministériels » dans le présent guide.

Dans tous les cas, la pertinence des coûts hors caisse, comme l'amortissement, dépend particulièrement du but de l'analyse, à savoir si elle est menée afin de déterminer les répercussions en matière de financement ou si elle vise à donner un aperçu des incidences économiques des différentes solutions envisagées. Les frais hors trésorerie seront uniquement pris en considération dans ce dernier cas.

S'ils arrivent à comprendre les répercussions sur les coûts d'une décision ou d'une initiative donnée, les ministères seront à même de répartir les ressources à l'interne depuis les secteurs moins prioritaires vers les secteurs plus prioritaires, mais aussi entre secteurs fonctionnels. Par exemple, après avoir établi les coûts à l'appui d'un mémoire au Cabinet, un ministère peut déterminer qu'il faudra transférer les ressources d'un secteur moins prioritaire vers un secteur plus prioritaire et que les ressources devront par ailleurs être attribuées aux services internes pour appuyer l'exécution de la nouvelle initiative prévue dans le mémoire au Cabinet.

Voici une brève description de quelques-unes des applications les plus usuelles de l'établissement des coûts dans l'administration fédérale, avec une indication des coûts connexes à prendre en considération.

Recouvrement des coûts

L'une des premières étapes à franchir pour appuyer des décisions relatives au recouvrement des coûts consiste à connaître la totalité des coûts d'un produit ou d'un service (également appelé un « extrant »). Le recouvrement des coûts veut dire fixer les frais qui permettront de couvrir, en tout ou en partie, les coûts inhérents à la fabrication d'un produit ou à la prestation d'un service plutôt que de financer intégralement le produit ou le service à partir des recettes fiscales générales.

L'établissement du coût total des extrants pour appuyer les décisions de tarification ne signifie pas nécessairement qu'on recouvrera tous les coûts. Le recouvrement partiel des coûts peut être justifié dans le cas de certaines politiques ou de certains programmes, ou encore pour des raisons administratives. Quoi qu'il en soit, il importe d'être au courant de l'écart entre les coûts de la

prestation d'un service et les profits qui en résulteront. Pour savoir comment établir les taux, on se référera à la *Loi sur les frais d'utilisation*, à l'organisation de l'AFSTP (groupe d'établissement des coûts et de gestion financière) de notre ministère ou à l'analyste des programmes du Secrétariat chargé de notre ministère. Selon la question, ce dernier pourra consulter la Division des stratégies de gestion financière, de l'établissement et de l'imputation des coûts du Bureau du contrôleur général. D'autres sources d'orientation sont énumérées à l'annexe D.

Décisions de faire ou faire faire

Elle permet de déterminer lequel, du secteur public ou du secteur privé, peut s'acquitter le mieux, au meilleur coût, de la prestation d'un service ou de la fabrication d'un produit. Pour ce faire, on n'utilise que les coûts qui varient d'une option à l'autre. L'annexe C contient un exemple.

Décisions concernant le niveau de service

Les gestionnaires doivent déterminer le niveau de service qui doit être offert aux utilisateurs. À cette fin, les coûts dont ils tiendront compte seront ceux qui varient selon le niveau de service offert. Par exemple, il se peut qu'un abaissement du niveau de service d'un programme essentiel réduise les besoins directs au titre des salaires et des frais de fonctionnement et d'entretien (F&E). Cela peut aussi modifier le niveau et les coûts des fonctions de soutien.

Décisions basées sur les avantages et les coûts

Les analyses avantages-coûts servent à évaluer diverses alternatives et prendre des décisions : savoir si on doit décider d'acquérir ou non un bien, ou définir le type de bien à acquérir. On tiendra compte, pour ce genre de décisions, des coûts qui varient d'une option à l'autre. Habituellement, les frais hors caisse, comme l'amortissement, n'entreront pas en ligne de compte.

Si, pour évaluer les avantages et les coûts, on doit prendre en considération le coût d'acquisition ou d'aliénation d'un bien, il faudra appliquer la méthode de calcul de la valeur actuelle nette aux mouvements de trésorerie afin de comparer les différentes possibilités. S'il existe déjà une infrastructure de soutien et que celle-ci ne subira pas de modification quelle que soit l'option choisie, alors les coûts connexes ne sont pas pertinents. Le *Guide d'analyse coûts-avantages pour le Canada* décrit en détail les coûts et les méthodes qu'il faut retenir.

Décisions concernant l'investissement de capitaux

Ces décisions portent sur la construction, la création, l'amélioration ou l'acquisition de biens. Il s'agit en quelque sorte de décisions concernant les avantages et les coûts. Les décisions à prendre dans ce domaine s'appuient habituellement sur le coût du cycle de vie du bien, c'est-à-dire le coût en capital et le coût d'exploitation, calculé d'après les quatre étapes de la durée utile du

bien, à savoir la planification, l'acquisition, le fonctionnement et l'entretien, et l'aliénation. Cette approche du cycle de vie s'applique également à la *Politique d'achats écologiques*.

Établissement des coûts d'une nouvelle initiative – financement supplémentaire

Tous les coûts d'une nouvelle initiative que devra engager le ministère doivent être connus, incluant les coûts des avantages sociaux des employés et des locaux. Dans le cas d'une nouvelle initiative qui se greffe à des programmes existants, il faut savoir quelles seront les répercussions financières différentielles, autrement dit, les coûts qui changeront par suite de la décision. Il s'agit normalement des coûts directs et indirects qui ont trait au soutien du programme et aux services internes, de même que de l'incidence sur les ministères partenaires et sur les services offerts gratuitement par d'autres ministères. La même approche d'établissement des coûts différentiels est appliquée à la détermination des économies provenant de la cessation d'initiatives.

Le *Guide pour la préparation des présentations au Conseil du Trésor* fournit des conseils concernant l'établissement des coûts des présentations au CT.

Vous trouverez, dans les modèles annotés de MC qui se trouvent sur le site Web du Bureau du Conseil privé (BCP), des [conseils sur la préparation d'un MC](#).

Architecture d'activités de programme (AAP)

Aux termes de la politique du Secrétariat sur la structure de gestion, des ressources et des résultats (SGRR), les ressources doivent être liées à chaque activité à tous les niveaux de l'AAP, et chaque activité doit être liée aux résultats. Ainsi, les ressources, les activités et les résultats sont mis en concordance, et les renseignements financiers et non financiers sur le rendement servant à la prise de décisions sont intégrés, comme le précise la SGRR. Les approches d'établissement des coûts recommandées dans le présent guide peuvent être appliquées pour déterminer le coût de chaque niveau d'activité ainsi que les extraits et les résultats pertinents qui sont indiqués dans l'AAP du ministère.

Restructurations

Des renseignements crédibles et bien documentés sont essentiels tant aux fins des restructurations intraministérielles et interministérielles qu'aux fins de l'établissement de nouvelles structures de gouvernance. Ils permettent à toutes les parties de bien comprendre les répercussions en matière de financement de la réorganisation. Par ailleurs, la direction peut s'en servir pour négocier un minimum de ressources à transférer à l'intérieur du ministère ou vers des ministères nouveaux ou existants.

L'ampleur de la restructuration est un important facteur à prendre en considération lorsqu'il s'agit de déterminer les coûts pertinents à analyser. Le transfert de deux ETP et des activités connexes d'une unité à une autre à l'intérieur du même ministère supposera vraisemblablement seulement des coûts directs (salariaux et non salariaux), sans influencer sur le soutien du programme ni sur les services internes. La restructuration du gouvernement qui entraîne le transfert d'une fonction entière ou d'une partie importante de cette fonction d'un ministère à un autre exige l'adoption d'une approche plus exhaustive d'établissement des coûts. Une telle restructuration nécessiterait non seulement des centaines d'ETP et les coûts directs qui s'y rapportent, mais aussi l'établissement des coûts du soutien des programmes et des services internes connexes que le premier ministère d'accueil a engagés à l'appui de la fonction.

D'autre part, le ministère d'accueil, outre les postes susmentionnés, devra tenir compte d'autres éléments dans ses calculs pour être en mesure de comprendre toute l'incidence du transfert sur son organisation. Par exemple, il doit prendre en considération la capacité de ses secteurs du soutien des programmes et des services internes à absorber l'augmentation de la demande liée au soutien de la nouvelle fonction de même que tous les autres coûts différentiels, comme les coûts de la réinstallation, de la capacité de l'infrastructure informatique, du recyclage, de la sécurité, des locaux, des besoins en immobilisations, etc. Il pourrait également devoir trouver une source de financement des coûts différentiels qui n'ont pas été réglés par le premier ministère d'accueil. De plus, il devra signaler l'augmentation des services fournis gratuitement par d'autres ministères.

Les restructurations d'envergure, comme dans l'exemple précité, exigent des communications entre les parties pour veiller à ce qu'une approche cohérente, qui compare des éléments identiques, soit appliquée lors des calculs détaillés et pour faire en sorte que tous s'entendent sur les définitions ainsi que sur les points à inclure et à exclure. Évidemment, toutes les parties doivent également suivre l'approche en sept étapes exposée dans le présent guide.

Décisions liées à l'efficacité sur le plan des coûts

L'établissement des coûts fournit des renseignements servant à mesurer l'économie des opérations. À titre d'exemple, il permet de savoir si les coûts unitaires des extrants augmenteront ou diminueront? Le fait d'exprimer en dollars le ratio des intrants aux extrants facilite l'analyse de l'efficacité.

Il importe de comprendre que les renseignements sur les coûts fournissent uniquement une mesure du rendement sur le plan des coûts. Bien que les renseignements sur les coûts améliorent indéniablement l'évaluation du rendement, par exemple lorsqu'il s'agit de comparer les coûts réels aux coûts prévus au budget, ils doivent être conciliés avec les renseignements non financiers sur le rendement, comme la qualité (par exemple, l'exactitude du traitement des

demandes) et la rapidité d'exécution (par exemple, la vitesse à laquelle les demandes des clients sont satisfaites).

L'approche en sept étapes de l'établissement des coûts

Vu la diversité de la nature, de la taille et de la complexité de l'administration fédérale, il incombe à chaque ministère d'évaluer ses propres besoins en renseignements sur les coûts et ceux de ses intervenants, ce qui indiquera la profondeur et la portée des activités d'établissement des coûts requises pour combler ces besoins.

Le présent guide aidera les gestionnaires ministériels et leurs conseillers financiers à élaborer les approches d'établissement des coûts qui conviennent le mieux à leurs propres besoins en renseignements. Le modèle peut être appliqué globalement, à l'échelle gouvernementale ou ministérielle, de même qu'au niveau des sous-sous activités d'un programme ministériel. Quels que soient le niveau ou l'importance relative des renseignements sur les coûts, les principes du modèle logique d'établissement des coûts restent les mêmes, et la série d'étapes qu'il contient doit toujours être respectée.

Les étapes doivent être suivies selon un ordre logique; l'étendue des efforts et les approches adoptées à chaque niveau pour arriver au résultat requis dépendent du but visé par la cueillette des renseignements sur les coûts et de la manière dont ils seront utilisés.

Même si l'établissement des coûts n'est pas une science exacte, les sept étapes doivent être suivies, quelle que soit la nature de l'exercice d'établissement des coûts. La première étape consiste à définir clairement le but visé au moyen des renseignements à recueillir. Des définitions claires doivent également être fournies pour chacune des étapes suivantes.

Une brève description de chacune des sept étapes est fournie ci-après. Chacune d'elles est expliquée plus longuement à l'annexe B – Boîte à outils de l'établissement des coûts, où l'on précise aussi qui a la responsabilité de chacune des étapes et où figurent aussi des listes de contrôle à l'appui.

1. But de l'établissement des coûts : quel est le but visé par la cueillette des renseignements sur les coûts?
2. Éléments de coûts : quel élément l'établissement des coûts cible-t-il, par exemple, une activité, un extrant, un service, un résultat immédiat?
3. Base des coûts : quels coûts sont pertinents à l'objet et au but de l'établissement des coûts?
4. Classification des coûts : quels coûts peuvent être identifiés directement avec l'objet et le but des coûts et quels autres sont moins directs, comme le coût des activités de soutien?

-
5. Attribution des coûts : quelles méthodes s'appliquent en matière d'attribution des coûts à l'objet des coûts? Un des principes primordiaux est que les méthodes retenues doivent être raisonnables et efficaces sur le plan du coût compte tenu du but visé par la cueillette des renseignements sur les coûts.
 6. Calcul, validation et confirmation : appliquer les méthodes d'établissement des coûts, valider les calculs et les hypothèses puis confirmer que les résultats satisfont au but de l'établissement des coûts indiqué à la première étape.
 7. Approbation : par le DPF ou par l'AFS des présentations au Conseil du Trésor et des MC, ou approbation interne sous-jacente désignée par les ministères pour satisfaire à leurs propres besoins.

Annexe A – Glossaire des termes et concepts clés

Introduction

Dans le cadre de la recherche préparatoire à la rédaction du présent guide, les rédacteurs se sont penchés sur les définitions utilisées par les secteurs privé et public. Même s'ils n'ont constaté aucune uniformité absolue, ils ont remarqué que le sens général des termes et concepts était très semblable. Par ailleurs, les définitions de quelques expressions du domaine de l'établissement des coûts peuvent varier dans certaines circonstances.

Les définitions contenues dans cette annexe ont été rédigées de sorte qu'elles puissent en général être utilisées pour la plupart des applications d'établissement des coûts dans les ministères fédéraux.

Activité – Travaux effectués pour réaliser un extrant, comme un produit ou un service. Il s'agit d'une composante d'un programme qui peut comprendre plusieurs niveaux (par exemple, activité, sous-activité et sous-sous activité) qui descendent jusqu'au niveau requis pour gérer avec succès un programme et ses services. La structure des activités d'un ministère servant à des fins d'établissement des coûts devrait s'harmoniser avec l'architecture d'activités de programme du ministère.

Amortissement – Répartition du coût historique d'un actif (par exemple, immeubles, véhicules motorisés et matériel important) sur sa durée de vie utile.

Attribution des coûts – Processus servant à associer les coûts aux objets de coûts, comme les activités, produits et services. L'attribution des coûts se fait au moyen des méthodes suivantes, qui sont énumérées dans l'ordre recommandé :

1. Attribution directe : lorsque les coûts peuvent être directement associés à un seul objet de coûts, ce qui sera le cas des coûts salariaux d'un employé qui consacre tout son temps à un seul objet de coûts.
2. Attribution des coûts en fonction d'une relation de cause à effet : lorsque les coûts sont associés à deux éléments de coûts ou plus, ce qui sera le cas des coûts salariaux d'un gestionnaire chargé de superviser de nombreuses activités. En pareil cas, les coûts seraient attribués d'une manière causale, par exemple, en fonction du temps consacré à chaque activité. Selon le volume et les circonstances, un regroupement des coûts pourrait s'avérer nécessaire.
3. Attribution des coûts selon une méthode raisonnable et uniforme : une telle méthode s'applique lorsqu'il est impossible d'établir une relation causale ou d'attribuer des coûts suivant une relation causale établie. Par exemple, les coûts des ressources humaines ministérielles pourraient être attribués aux activités d'un ministère en fonction du nombre

d'ETP de chacune des activités. Selon le volume et les circonstances, un regroupement des coûts pourrait s'avérer nécessaire.

Dans tous les cas, les hypothèses, les méthodologies et les sources de données utilisées doivent être crédibles et documentées.

Voir la définition de Répartition des coûts.

Attribution des coûts – Voir aussi « répartition des coûts ».

Avantages sociaux – Les contributions de l'employeur aux régimes d'avantages sociaux financés par les ministères, par exemple : le régime de pension de retraite, le Régime de pensions du Canada, le Régime de rentes du Québec, l'indemnité de départ et l'assurance-chômage. S'entend également des coûts qu'assume le Secrétariat du Conseil du Trésor pour le régime d'assurance-invalidité et le Régime de soins dentaires, ainsi que les coûts assumés au titre des indemnités d'accidents du travail. Chaque année, le Secrétariat fixe le taux applicable aux coûts salariaux de ces avantages sociaux. Veuillez consulter les instructions détaillées sur la préparation de la [Mise à jour annuelle des niveaux de référence](#) (MJANR), en prenant soin de choisir l'exercice qui vous intéresse. À l'instar de tous les autres coûts qui ne sont pas engagés directement par un ministère, les coûts des avantages sociaux ne devraient être inclus que s'ils sont pertinents.

Base des coûts – C'est l'accumulation de tous les coûts qui sont considérés comme pertinents à l'établissement des coûts d'un objet de coûts, tenant compte du but de l'établissement des coûts. Le but visé par la cueillette des renseignements sur les coûts déterminera lesquels des types de coûts énumérés ci-dessous devraient être inclus dans la base de coûts :

- ▶ coûts directs de programmes;
- ▶ frais de soutien de programmes;
- ▶ coûts des services internes;
- ▶ coûts associés au facteur de conversion pour les régimes d'avantages sociaux des employés lors de transferts salariaux et non salariaux;
- ▶ coûts des locaux dont le ministère en est le gardien;
- ▶ coûts d'amortissement des immobilisations utilisées directement ou indirectement par l'objet de coûts;
- ▶ coûts de financement du prélèvement (ne s'applique qu'aux fonds renouvelables);
- ▶ coût des services fournis gratuitement par d'autres ministères, notamment : cotisations relatives à la part de l'employeur au titre des primes d'assurance des employés payées par le

Secrétariat; indemnisation des accidentés du travail versée par Ressources humaines et Développement des compétences Canada (RHDCC); locaux payés par Travaux publics et Services gouvernementaux Canada (TPSGC) et services juridiques payés par Justice Canada.

Afin de garantir l'inclusion de tout coût pertinent dans une base de coûts, il faut toujours consulter l'organisation de l'AFSTP et les autres intervenants concernés. Ces coûts pertinents pourraient provenir des dépenses, des budgets ou des coûts standards réels ou moyens, ou même des moyennes pluriannuelles de dépenses ou de budgets. Des rajustements pourraient être apportés afin de supprimer des anomalies comme les coûts associés à des événements ponctuels qui fausseraient autrement les résultats de l'établissement des coûts. Selon le but des renseignements sur les coûts et la disponibilité des données, l'organisation de l'AFSTP recommandera la méthode et les sources de données qui conviennent le mieux. Par exemple, les données estimatives du budget seraient utilisées pour établir les coûts d'un nouveau produit ou service, tandis qu'une moyenne pluriannuelle des dépenses réelles, rajustée au besoin pour supprimer des coûts ponctuels, rendrait plus crédible l'établissement des coûts d'un virement important découlant d'une restructuration interne. Il faut faire preuve de jugement dans ces cas parce que le rajustement d'une moyenne historique pourrait être essentiel au calcul des coûts futurs connus, afin de garantir le transfert d'un montant raisonnable.

Coût du capital – Voir la définition de Coût du financement.

Coût du financement – Les frais d'intérêt sur le montant prélevé des fonds renouvelables. Le taux de financement applicable aux coûts du financement doit correspondre au [taux courant d'intérêt débiteur](#) du Trésor publié par le ministère des Finances du Canada.

Coût marginal – Variation des coûts totaux par suite d'une variation du volume. L'expression « coût marginal » est parfois utilisée au lieu de l'expression « coût différentiel ». Toutefois, la plupart des glossaires de l'établissement des coûts et d'économie définissent le coût marginal comme étant la variation des coûts totaux de production lorsque les extrants varient d'une seule unité. En général, la définition du coût différentiel est plus vaste parce que, outre l'inclusion des variations des coûts découlant des variations du volume, elle englobe les variations des coûts découlant d'autres facteurs, comme une nouvelle tâche ou un nouveau service ainsi que la modification d'une partie d'une opération. Le présent guide applique le concept des coûts différentiels et utilise cette expression.

Coût standard – S'entend du coût préétabli d'un objet de coûts utilisé aux fins de l'établissement des coûts. Les coûts standard sont habituellement indiqués en fonction des coûts unitaires, par exemple, le coût par extrant ou le coût par année-personne (pour une classification et un niveau d'emploi donnés). L'approche en sept étapes présentée dans ce guide doit être utilisée pour établir les coûts standards. L'établissement des coûts standards peut être utile

lorsque les opérations sont raisonnablement cohérentes, par exemple, lorsque le type et le volume de travail sont relativement uniformes. En pareil cas, les coûts standards peuvent servir aux fins de la budgétisation, du contrôle ainsi que de la préparation des mémoires au Cabinet et des présentations au Conseil du Trésor. Les coûts standards peuvent également être utiles aux fins de la mesure du rendement. Il importe de comparer périodiquement les coûts standards aux coûts réels pour veiller à ce qu'ils demeurent raisonnables. Cette comparaison doit se faire à tout le moins aux deux ans.

Coût total – Le but pour lequel les renseignements sur les coûts sont requis influe sur les éléments qui seront inclus dans le « coût total ». En outre, le contexte dans lequel il est calculé peut aussi influencer sur le coût total. Par exemple, différents mécanismes de financement ont une influence, tout comme la *Politique sur les services communs*, qui définit les coûts totaux pour son application. Comme l'expression « coût total » est subjective, il faut faire preuve de jugement lorsqu'il s'agit de déterminer la portée des coûts indirects à répartir à l'objet de coûts. Les coûts indirects qui suivent sont au nombre de ceux qu'il faut prendre en considération : coûts de programmes, de soutien de programmes et de services internes (au niveau des régions et de l'administration centrale), avantages sociaux, amortissement, coûts de financement et des services fournis gratuitement par d'autres ministères.

Il est essentiel de ne pas perdre de vue les coûts dont la responsabilité relève directement du gestionnaire lors du calcul du coût total. Toute répartition de coûts relatifs aux activités sur lesquelles les gestionnaires n'exercent aucun contrôle doit être indiquée séparément. Il en est de même de la répartition des services fournis gratuitement par d'autres ministères.

Il importe de toujours s'assurer que toute personne responsable d'un exercice d'établissement des coûts documente les coûts qui sont inclus et exclus, et fournit les pièces justificatives.

Les exemples suivants montrent comment la définition de coût total peut varier selon les circonstances.

Le type de mécanisme de financement influe sur le calcul des coûts totaux. Le coût total d'un service provenant d'un fonds renouvelable inclut habituellement les coûts de financement, alors que ces coûts sont exclus lors de l'établissement des coûts d'un service financé au moyen d'un crédit.

Les coûts totaux peuvent aussi varier afin de satisfaire à des besoins de rapports internes, plutôt qu'externes. Ainsi, dans un rapport externe, il convient (selon le but et le public cible) d'inclure dans le coût d'un programme la totalité des coûts ministériels consommés, plus le coût des services fournis gratuitement par d'autres ministères. En revanche, dans un rapport interne servant à assurer le suivi des variations budgétaires mensuelles, on n'inclut pas les coûts qui ne

peuvent être contrôlés par le gestionnaire de programmes, comme les coûts des services internes. Le coût des services fournis gratuitement par d'autres ministères est également exclu.

Coût unitaire – Coût calculé en divisant le coût total d'un objet de coûts, comme une activité, par le volume de ses extrants. Le coût unitaire est une mesure de l'efficacité sur le plan du coût lorsqu'il est comparé au coût pour différentes périodes.

Coûts – Valeur des ressources (humaines, matérielles ou financières) consommées par un objet de coûts. Ceci peut inclure tant les ressources directes consommées qu'une imputation des services de soutien consommés par l'objet de coûts. Le jugement est requis pour déterminer les coûts à inclure et dans quelle mesure.

Coûts administratifs ministériels – Voir la définition de Services internes.

Coûts de maintien opérationnel – Ces coûts concernent les activités d'une organisation qui ne contribuent pas directement aux éléments finaux de coûts, mais qui ne peuvent être éliminées ou réduites sans nuire à l'organisation. Les coûts de préparation de rapports réglementaires ou de clôture de l'exercice sont des exemples de coûts de maintien opérationnel qui profitent à l'ensemble de l'organisation, mais qu'il est souvent difficile d'associer logiquement à des clients ou à des services. Selon le but déterminé de l'exercice d'établissement des coûts, ainsi que les autres contraintes imposées (p. ex., détermination du coût total aux termes de la *Politique sur les services communs*) il peut y avoir lieu ou non, ou il peut même être nécessaire, d'attribuer ces coûts à des éléments de coûts. Le recouvrement de ces coûts pourrait éventuellement être nécessaire. Les coûts de maintien opérationnel et les coûts des services internes permettent de voir certains aspects de l'organisation sous différents angles. Ils sont définis par le but déterminé, et ne sont pas nécessairement identiques. On utilise parfois l'expression coûts de maintien organisationnel pour désigner les coûts de maintien opérationnel.

Coûts de maintien organisationnel – Voir « Coûts de maintien opérationnel ».

Coûts de soutien au programme – Coûts d'un programme qui sont encourus lors de l'exécution de fonctions qui ne sont pas directement impliquées dans la prestation d'un service mais qui appuient les activités de prestation du service. Le soutien au programme inclut tout le personnel chargé de la supervision, de la gestion et des politiques au sein de la Direction générale d'un programme. Les coûts de cette catégorie peuvent être engagés à l'intérieur des directions générales d'un programme au sein de l'administration centrale et dans les régions; ils se distinguent des coûts des services internes, qui représentent des coûts de soutien engagés à l'extérieur des directions générales d'un programme au profit du ministère dans son ensemble.

Coûts différentiels – Augmentation ou diminution des coûts d’un objet de coûts en raison de nouvelles circonstances. Voici quelques exemples de nouvelles circonstances :

- ▶ la décision d’augmenter ou de diminuer les niveaux de service;
- ▶ la décision d’ajouter un nouvel élément de service;
- ▶ des changements apportés aux opérations.

L’établissement du coût différentiel tient compte du fait que certains coûts d’un objet ne changent pas – ou ne changent pas d’une manière proportionnelle – lorsque les conditions changent. Par exemple, les coûts existants au titre des immeubles et du matériel important pourraient ne pas être touchés par des changements de programmes, tandis que d’autres coûts, comme les coûts des services internes, pourraient n’être touchés que superficiellement. Lorsqu’une unité de service dispose d’une capacité excédentaire, même les coûts directs de la prestation des services peuvent ne pas être touchés par une décision d’augmenter les niveaux de service. De même, une décision de diminuer les niveaux de service pourrait n’entraîner que des économies minimales étant donné qu’il n’est pas possible de réduire bon nombre de ces coûts, comme ceux liés aux employés à plein temps.

Coûts directs – Ces coûts ne peuvent être engagés qu’à la suite de la production d’un bien ou de la prestation d’un service et sont directement attribuables au bien ou au service. Ils sont relativement faciles à déterminer et à mesurer. Les coûts directs comprennent normalement les coûts de main-d’œuvre directe (y compris les avantages sociaux), les coûts directs de fonctionnement direct (comme le matériel, les déplacements, les services professionnels, etc.) et les acquisitions d’immobilisations (dans la mesure où ces immobilisations entreront dans la production).

Il faut faire preuve de prudence dans l’interprétation des expressions coûts directs et coûts indirects. Les coûts directs sont souvent utilisés pour décrire les coûts de programmes, tandis que les coûts indirects servent souvent à décrire les coûts des services internes. Ces interprétations peuvent porter à confusion dans certains cas. En effet, bien que les coûts de soutien au programme soient indirects par rapport aux sous-activités, ils sont directs au niveau du programme. Cette même distinction s’applique aux coûts des services internes : si l’objet de coûts est un programme opérationnel, les coûts des services internes sont réputés indirects, tandis qu’ils sont considérés directs si l’objet de coûts est le ministère dans son ensemble.

Coûts évitables – Coûts pouvant être évités en abandonnant une activité ou un service réel ou prévu. Tous les coûts pertinents ne sont pas évitables. Par exemple, il se pourrait que certains coûts relatifs à la gestion de programmes et aux services internes ne puissent être évités même si on cessait d’exercer une activité. (Voir à l’annexe C – Étude de cas d’une décision de faire ou faire faire.)

Coûts indirects – Coûts devant être répartis parce qu’ils s’appliquent à plus d’un objet de coûts. Les coûts indirects découlent le plus souvent du soutien des programmes et des services internes.

Coûts pertinents – Coûts qui s’appliquent aux fins de l’établissement des coûts. Par exemple, les coûts pertinents diffèrent dans les deux scénarios suivants : a) le but consiste à déterminer l’augmentation des coûts qui découlera d’une hausse du nombre de clients; b) le but est de déclarer le coût total annuel de la prestation de ce service au public. Il se pourrait que le coût des services fournis gratuitement par d’autres ministères ne soit pas pertinent dans le scénario a (si ces services sont à court terme et ne varient pas avec l’augmentation du nombre de clients) et soit pertinent dans le scénario b si le but est de déclarer le coût total de la prestation des programmes du gouvernement.

Pour donner un autre exemple de coûts pertinents, disons que le but consiste à comparer les coûts entre les régions que les gestionnaires régionaux peuvent contrôler. Dans ce cas, les coûts contrôlés par le ministère, comme ceux de la conception des programmes et de la transformation, ne seraient pas pertinents même s’ils pouvaient être inclus dans les coûts totaux des services régionaux.

Dans tous les cas, il importe de documenter les coûts qui sont réputés être pertinents, la justification et les sources des renseignements.

Différences entre la comptabilité d’exercice et la comptabilité des dépenses – Il existe de nombreuses différences entre la comptabilité d’exercice et la comptabilité de caisse modifiée, mais les principales, du point de vue de l’établissement des coûts, ont trait au moment de consigner les actifs et à la manière de les traiter. Pour en savoir davantage, veuillez consulter le [*Manuel de comptabilité selon la SIF*](#).

Distinction entre établissement des coûts et établissement des prix – Ce sont deux concepts distincts. Les coûts d’un objet de coûts, comme un produit ou un service, devraient toujours être déterminés, que des frais soient imputés ou non à l’égard du produit ou du service.

L’établissement du prix d’un produit ou d’un service est une décision stratégique qui peut tenir compte d’un certain nombre de facteurs autres que le coût, comme l’impartialité, l’incidence économique sur les clients ainsi que la concurrence avec les fournisseurs du secteur privé.

Élément de coûts – Le facteur qui détermine la façon dont un coût variera et le rythme auquel ce coût variera. Les éléments de coûts sont les facteurs qui causent les changements dans les niveaux de consommation des ressources. Les éléments de coûts appropriés sont identifiés par le truchement d’une analyse de la cause des besoins de ressources. Il existe plusieurs types d’éléments de coûts, notamment les éléments numériques clairs, comme le nombre d’unités produites ou le nombre de transactions qui peut dicter les coûts de traitement de l’information.

D'autres éléments plus qualitatifs, allant de la complexité des procédures au nombre de places dans une salle d'attente pour les clients, en passant par les ETP d'un ministère, peuvent aussi déterminer les coûts occasionnés par la fonction des ressources humaines (RH).

Établissement des coûts – Mesure prise pour déterminer les renseignements sur les coûts requis pour une fin particulière. Les renseignements tirés de l'établissement des coûts soutiendront diverses décisions prises en matière de gestion opérationnelle.

Extrant – Produit ou service fourni au nom d'un client, à l'intérieur et à l'extérieur du ministère.

Immobilisations – C'est un actif dont la durée de vie est supérieure à un an. Il s'agit d'actifs appartenant à un ministère, incluant les terrains, les immeubles, le matériel, le mobilier et les agencements ainsi que les véhicules motorisés. Les immobilisations comprennent à la fois des biens immobiliers et des biens meubles, mais non des stocks qui sont consommés lors de la prestation de services ou de la fabrication de produits. Voir les directives sur la définition des immobilisations dans les *Normes comptables du Conseil du Trésor* qui comprennent également des directives sur l'évaluation et l'amortissement des actifs. Ces dernières figurent également dans le *Manuel de comptabilité selon la SIF*.

Importance relative – Pour déterminer l'importance relative d'un poste, il faut établir dans quelle mesure il est probable que l'omission des renseignements concernant le poste ait fait changer la décision d'une personne raisonnable ou ait influencé cette dernière.

Objet – L'établissement des coûts est adapté au but pour lequel les renseignements sur les coûts seront utilisés. Avant que les coûts puissent être déterminés, il est essentiel que toutes les parties s'entendent et comprennent exactement pour quelle décision les renseignements seront utilisés. Lorsque cela est bien compris, la tâche d'identifier l'information requise peut débuter.

Objet de coûts – Terme utilisé pour décrire l'objectif d'un exercice d'établissement des coûts. Cela peut représenter à peu près n'importe quoi, par exemple une activité, un programme, un produit, un service, un client, un organisme ou un résultat.

Produit – Extrant tangible qui découle d'un programme ministériel (par exemple, une publication produite par Statistique Canada).

Regroupement de coûts – Par souci d'efficience, les coûts inclus dans les regroupements de coûts peuvent être accumulés pour faciliter les différentes méthodes de répartition. Généralement, le nombre de regroupements doit être réduit au minimum, et chaque regroupement doit être constitué de coûts semblables ou homogènes. À titre d'exemple, on peut décider d'accumuler les coûts des ressources humaines et des services juridiques inclus dans des

regroupements de coûts distincts parce que chacun de ces regroupements est différemment lié aux objets de coûts. Un autre regroupement de coûts peut être utilisé pour tous les autres coûts du budget qui pourraient être répartis en fonction du pourcentage des dépenses totales. Les regroupements de coûts constituent par ailleurs une manière efficace de répartir entre les objets de coûts de nombreux montants d'une valeur relativement peu élevée.

Bien que les coûts réunis dans des regroupements puissent provenir de sources différentes (par exemple, différents organismes ou activités) et être composés de différents types de ressources (par exemple, fournitures de bureau et frais d'affranchissement), ils demeurent les mêmes selon la base de répartition. Par exemple, on pourrait décider que les coûts des services internes de certaines directions distinctes (par exemple, Finances, Ressources humaines, TI, etc.), qui comportent plusieurs types de coûts différents (p. ex., des coûts salariaux et non salariaux), devraient être réunis dans un seul regroupement aux fins de leur répartition entre les programmes directs en fonction du nombre d'ETP.

Les regroupements de coûts peuvent également s'avérer nécessaires dans le cas des répartitions différées. Par exemple, après la répartition des coûts à une activité, il peut convenir de réunir les coûts de cette activité dans des regroupements de coûts aux fins de leur répartition entre un certain nombre d'objets de coûts (différentes gammes de produits, par exemple). Pour étayer ce qui précède, on pourrait penser à une activité d'entretien d'un immeuble dont les coûts seraient réunis dans deux regroupements de coûts, le premier au titre des coûts de nettoyage et le second au titre des coûts des services de sécurité. Une telle mesure serait pratique si la superficie en mètres carrés des locaux à bureaux utilisés constitue la base causale qu'il convient d'utiliser pour la répartition des coûts de nettoyage et que le nombre d'employés de chaque gamme de services sert de base pour la répartition des coûts liés à la sécurité. Pour en savoir plus sur les regroupements de coûts, veuillez consulter la section sur les regroupements de coûts à l'étape 5 du présent guide.

Répartition des coûts – Expression utilisée lorsque les coûts profitent à *deux objets ou plus*. Les expressions « répartition des coûts » et « attribution des coûts » sont souvent interchangeables. Puisqu'il est impossible d'associer directement les coûts à un seul objet de coûts, ils doivent être répartis entre les deux objets ou plus d'une manière qui soit la plus juste et la plus précise possible en fonction de la part relative des coûts que chaque objet de coûts a consommés. Si un ingénieur participe à trois activités différentes, ses coûts salariaux doivent être « répartis » entre chacune de ces activités d'une manière raisonnable, par exemple, en fonction du temps estimatif consacré à chaque activité. Dans la mesure du possible, les coûts doivent être répartis d'une manière causale (par exemple, le temps consacré). S'il n'est ni pratique ni possible de le faire, il faut recourir à une base raisonnable de répartition, comme le nombre d'ETP ou un pourcentage du budget. Au moment de choisir la méthode de répartition, il faut arriver à un juste équilibre

entre le niveau d'effort consacré et l'utilité de l'information produite. En d'autres termes, il pourrait ne pas valoir la peine de recourir à une méthode de répartition particulière si le coût n'est pas important. Voir aussi Attribution des coûts.

Service – Extrait intangible généré au sein d'un ministère au nom des clients internes et externes. Il inclut les services internes au nom d'autres directions générales, par exemple la dotation, de même que les services de programme.

Services fournis gratuitement – Services fournis sans frais par un ministère qui profitent grandement à un ou plusieurs autres ministères. Les coûts estimatifs des services fournis gratuitement sont déclarés dans les rapports sur les plans et les priorités (RPP) et les rapports ministériels sur le rendement (RMR) des ministères destinataires. Les renseignements sont obtenus directement des ministères fournissant les services. Voici quelques exemples de ces services par ministère :

- ▶ TPSGC – services de locaux;
- ▶ RHDC – demandes d'indemnisation des accidentés du travail;
- ▶ Justice – services juridiques;
- ▶ Secrétariat – contribution de l'employeur au titre des primes de soins de santé des employés.

Services internes (SI) – Parfois appelés services administratifs ministériels (SAM), ces fonctions entraînent des coûts à l'appui des activités et des programmes ministériels. Ils sont habituellement engagés en dehors des directions de programme au profit du ministère dans son ensemble. Aux fins d'attribution des coûts, les coûts des services internes sont distincts des coûts de soutien des programmes, qui proviennent d'un programme.

Une liste récente des services internes peut être consultée sous le profil des [services internes](#).

Les coûts des services internes sont parfois engagés par les directions de programmes au sein de l'administration centrale et dans les régions lorsque les opérations sont décentralisées, mais ils doivent tout de même être comptabilisés à titre de coûts des services internes aux fins de la répartition. En outre, les coûts des SI se distinguent des coûts de soutien au programme qui découlent d'un programme.

Selon l'organisation d'un ministère ou d'un organisme et selon la source de financement des services internes qu'il consomme, les coûts des services internes pourraient notamment englober les coûts des fonctions suivantes :

- ▶ services de gestion et de surveillance;
- ▶ communications;

-
- ▶ services juridiques;
 - ▶ gestion des ressources humaines;
 - ▶ gestion financière;
 - ▶ gestion de l'information;
 - ▶ technologie de l'information;
 - ▶ voyages et autres services administratifs;
 - ▶ immobilier;
 - ▶ matériel;
 - ▶ approvisionnement.

Variation des coûts – Variation observée dans les coûts en réponse à des variables différentes. La variation des coûts est la pierre angulaire permettant de déterminer les relations causales. Elle se fonde sur le principe que tous les coûts ne varient pas toujours en fonction des variables. Par exemple, bien que le coût des timbres varie selon le nombre d'envois postaux, il se pourrait que le coût relatif au personnel et aux locaux du bureau postal ne soit pas touché par cette variable.

Il importe d'examiner la variation des coûts à partir des renseignements sur les coûts historiques qui permettent d'améliorer l'intégrité des renseignements sur les coûts servant à mesurer le rendement et à planifier les ressources. Il est tout aussi important d'aborder la variation des coûts au moyen de consultations avec les fournisseurs des services qui soutiennent l'initiative en question, au cas où les données historiques seraient insuffisantes. À titre d'exemple, on pourrait constater, lors des discussions avec des représentants des Communications ou des Services juridiques, qu'en dépit de sa taille modeste, l'initiative en question est de nature très délicate et que les coûts de chacun des secteurs précités peuvent être nettement supérieurs à ceux d'une autre initiative de même envergure.

L'analyse de la variation des coûts joue un rôle important dans l'établissement des coûts différentiels.

Annexe B – Boîte à outils de l'établissement des coûts

Introduction

La présente boîte à outils présente un résumé pratique de l'approche en sept étapes que les gestionnaires et les agents financiers de tous les niveaux peuvent utiliser lors de l'établissement des coûts. Elle sert de complément au *Guide d'établissement des coûts* en montrant aux lecteurs comment recourir à une approche logique et cohérente pour élaborer et contester les renseignements sur les coûts requis aux fins de la planification, de l'acquisition et de la répartition des ressources, de la prise de décisions, de la mesure du rendement et de la présentation de rapports à cet égard et de la reddition de comptes.

Appliquée avec cohérence, cette approche d'établissement des coûts, que les AFSTP et leurs agents financiers peuvent adopter en consultation avec les gestionnaires de programmes, fournira des renseignements de qualité sur les coûts aux administrateurs généraux et aux ministères, tout en tenant compte de la diversité et de la complexité des opérations dans l'ensemble de l'administration fédérale.

Il incombe aux ministères et aux gestionnaires de tous les niveaux, particulièrement au DPF ou à l'AFS de s'assurer que les renseignements sur les coûts sont exacts et fiables. Les DPF et les AFS devront démontrer que les renseignements sur les coûts qu'ils ont fournis et qu'ils attestent, notamment aux fins des présentations au CT et des mémoires au Cabinet, ont été élaborés au moyen de la méthode d'établissement des coûts présentée dans le guide.

L'établissement des coûts ne doit pas être effectué par une seule personne. Une consultation est essentielle entre les gestionnaires de programmes, l'organisation de l'AFSTP et les fournisseurs des services internes; les autres ministères touchés par l'initiative doivent également être consultés. Selon les circonstances et la complexité de l'exercice d'établissement des coûts, il se pourrait que l'organisation de l'AFSTP consultent aussi l'analyste de programme du Secrétariat, les services juridiques des ministères, les économistes des ministères, les Affaires réglementaires du Secrétariat ainsi que la Division des stratégies de gestion financière, de l'établissement et de l'imputation des coûts du BCG. Les consultations permettront de veiller à ce que les renseignements sur les coûts qui en résultent et leur incidence soient complets, fiables et compris par tous les intervenants concernés.

Les modèles et les listes de contrôle présentés dans la présente annexe doivent être considérés comme une norme minimale. Les ministères sont invités à y ajouter des éléments en fonction de leurs besoins.

Établissement des coûts

L'établissement des coûts est une fonction de gestion opérationnelle utilisée pour calculer le coût (valeur des ressources consommées) d'un élément (objet de coûts) par rapport au but pour lequel les renseignements sur les coûts sont utilisés.

L'établissement des coûts est fondé sur le but. Par exemple :

- ▶ si le but est de connaître le coût total, notamment d'une activité, il faut calculer le coût de toutes les ressources (humaines, physiques et financières) consommées;
- ▶ si le but est de connaître le coût différentiel, notamment d'une augmentation de la demande ou d'une amélioration de la qualité d'un service, il faut uniquement calculer le coût des ressources additionnelles consommées.

L'établissement des coûts recourt à des méthodes efficaces de calcul des coûts (ressources consommées) qui sont pertinentes par rapport au but visé.

Exemples de la nécessité d'établir les coûts

Propositions d'établissement du budget et des ressources

L'établissement des coûts permet de répondre aux questions touchant les répercussions des propositions sur les ressources. Par exemple :

- ▶ Combien coûtera l'exécution de ce nouveau programme?
- ▶ Quel sera le coût supplémentaire de ce service amélioré?
- ▶ Quel budget convient à ce programme, ce projet, cette activité?
- ▶ Quels sont les coûts liés au cycle de vie qui seront associés à cette importante dépense en immobilisations?
- ▶ Quelles seront les répercussions de cette initiative sur les coûts des autres programmes?
- ▶ Quels sont les coûts écologiques d'un projet proposé³?

Contrôle interne et mesure du rendement

Les renseignements sur les coûts permettent de contrôler les coûts, de gérer les risques, et de répondre aux questions liées au rendement. Par exemple :

- ▶ Quel est le coût unitaire d'un type de produit ou de service pour la période en question comparativement à la dernière période?

3. Pour ce qui est des coûts 'écologiques, les lecteurs sont invités à consulter le *Guide de l'analyse coûts-avantages pour le Canada*.

-
- ▶ Comment le coût par client est-il mesuré?
 - ▶ Comment peut-on établir une juste comparaison entre le coût de la prestation d'un service dans une région et celui dans les autres régions?
 - ▶ L'offre des produits et services est-elle abordable?
 - ▶ Les résultats sont-ils obtenus d'une manière rentable?
 - ▶ Pourquoi les coûts réels sont-ils plus ou moins élevés que ceux qui ont été prévus dans le budget?

Imputation interne et externe des coûts

L'établissement des coûts permet de répondre aux questions liées aux nouvelles initiatives d'imputation. Par exemple :

- ▶ Quels sont les coûts totaux des services d'inspection fournis à un secteur industriel donné au moment de la prévision des coûts?
- ▶ Quels sont les coûts différentiels de la prestation d'un service ponctuel à un autre ministère conformément aux règles régissant les imputations interministérielles?
- ▶ Comment établit-on le coût unitaire des publications vendues au grand public?

L'établissement des coûts permet de répondre aux questions relatives à l'examen régulier des frais et charges existants. Par exemple :

- ▶ Quels sont les coûts actuels de fabrication d'un produit par rapport aux coûts qui ont été établis il y a plusieurs années?
- ▶ Quel est le total des coûts qui ne sera pas recouvert si ce service coûte moins cher que prévu?

L'établissement des coûts et l'établissement du prix des produits et services constituent des fonctions distinctes.

L'établissement des coûts sert à calculer la valeur des ressources consommées lors de la fabrication d'un produit ou de la prestation d'un service. Il doit toujours être effectué, que des frais soient imputés ou non à l'égard du produit ou du service.

L'établissement du prix sert à fixer des frais et tient compte des facteurs suivants :

- ▶ l'incidence économique sur les intervenants et la capacité de payer des clients;
- ▶ la mesure dans laquelle le prix influera sur l'atteinte des objectifs de politique publique

Options d'exécution de programmes

L'établissement des coûts est nécessaire pour répondre aux questions sur les options d'exécution des programmes. Par exemple :

-
- ▶ Quelle est la différence entre les coûts de cette option d'impartition et ceux de l'exécution des travaux à l'interne?
 - ▶ Quelles économies seront réalisées si cette fonction est transformée en un service ministériel partagé?
 - ▶ Quel sera le coût total d'un accord de collaboration avec un gouvernement provincial et quels seront les coûts pour le gouvernement fédéral?
 - ▶ Quelles économies ponctuelles et permanentes seront réalisées si un service est abandonné?

Première étape – But de l'établissement des coûts

À quoi serviront les renseignements sur les coûts?

La détermination des buts visés par l'établissement des coûts est une condition préalable à l'exercice. Il est impossible de déterminer la portée de l'exercice et les coûts qui seront pertinents à cet égard, sans connaître à l'avance la manière et à quelles fins que les renseignements qui découleront de l'établissement des coûts seront utilisés.

Comme nous l'avons déjà indiqué, l'établissement des coûts est adapté au but pour lequel les renseignements sur les coûts seront utilisés, qu'il s'agisse de besoins de renseignements spéciaux ou permanents. Afin de déterminer les coûts, il est essentiel que toutes les parties s'entendent sur quelle décision les renseignements porteront et qu'elles sachent exactement de quelle décision il s'agit avant de commencer à répertorier les renseignements requis. Une définition bien structurée des renseignements requis éclairera la portée des coûts à inclure dans l'établissement des coûts ainsi que le degré de précision qui s'impose et la rigueur dont il faut faire preuve sur le plan de l'attribution des coûts.

Afin de faciliter la définition du but, il faut établir à laquelle des trois catégories suivantes il appartient :

1. Ressources – l'accent est mis sur les niveaux de ressources correspondant à des activités nouvelles, supplémentaires, interrompues ou de recouvrement des coûts;
2. Gestion du rendement – l'accent est mis sur la mesure et l'évaluation du rendement;
3. Options d'exécution de programmes – l'accent est mis sur les solutions de rechange et sur leur incidence connexe sur les coûts.

Chacune de ces catégories est divisée en plusieurs sous-catégories. Par conséquent, les ministères se devront d'ajouter des éléments à la liste de contrôle incluse à la fin de la présente étape afin d'y inscrire les buts particuliers visés aux fins de l'établissement des coûts.

Responsabilité

L'AFSTP doit se conformer aux exigences en matière d'établissement des coûts imposées par les organismes centraux ainsi que déterminer, en collaboration avec la haute direction, la fréquence des exigences ministérielles en matière d'établissement des coûts et le degré de précision de celles-ci. L'organisation de l'AFSTP doit prendre les mesures nécessaires pour comprendre les buts pour lesquels l'utilisateur final demande des renseignements sur les coûts et fournir les conseils et le soutien qui s'imposent à la fonction d'établissement des coûts. Il revient aux gestionnaires de tous les niveaux de connaître les décisions qui influenceront sur les coûts et de participer à l'élaboration de méthodes d'établissement des coûts qui fourniront de meilleurs renseignements sur les coûts pour étayer ces décisions.

Tâches

La définition des divers buts de l'établissement des coûts d'un ministère nécessite une compréhension mutuelle des renseignements sur les coûts qui sont requis pour appuyer les décisions. L'organisation de l'AFSTP devra travailler en étroite collaboration avec les intervenants ministériels pour mieux comprendre le but visé par la cueillette des renseignements.

Résultats

La conclusion de cette première étape du processus d'établissement des coûts est un énoncé précis des « besoins des utilisateurs », qui présente la raison pour laquelle des renseignements sur les coûts sont requis. L'énoncé des besoins des utilisateurs contient les renseignements suivants :

- ▶ la décision précise que l'établissement des coûts devra appuyer ;
- ▶ les hypothèses retenues;
- ▶ les renseignements sur les coûts, en termes conceptuels, qui sont requis pour soutenir la décision, ce qui comprend la ou les sources de données à utiliser;
- ▶ la période visée;
- ▶ la fréquence à laquelle il faudra produire cette information.

L'énoncé des « besoins des utilisateurs » devra être soumis à l'examen et à l'approbation de la haute direction du ministère avant que toute autre mesure ne soit prise. Dans le cas d'initiatives horizontales ou d'autres initiatives interministérielles, ce document doit être élaboré en collaboration avec toutes les parties et approuvé par celles-ci avant le début des travaux.

À retenir

Le temps et l'effort préalablement consacrés à la définition d'un but précis permettent de compléter les autres étapes plus facilement.

Les changements apportés ultérieurement à l'énoncé des « buts » requièrent une révision de chacune des étapes.

Vous trouverez ci-après un exemple de modèle de but de l'établissement des coûts, suivi d'une liste de contrôle que les ministères doivent compléter selon leurs besoins.

Première étape – Modèle de but de l'établissement des coûts*

<input type="checkbox"/> Ressources <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Nouveau programme <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Démarrage <input type="checkbox"/> Fonctionnement continu <input type="checkbox"/> Autres programmes ou projets <input type="checkbox"/> Changements apportés à des programmes existants <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coûts ponctuels <input type="checkbox"/> Demande <input type="checkbox"/> Normes de service <input type="checkbox"/> Autres changements <input type="checkbox"/> Investissement en capital <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coûts du cycle de vie <input type="checkbox"/> Coûts ponctuels <input type="checkbox"/> Réduction des coûts <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Services réduits <input type="checkbox"/> Frais généraux réduits <input type="checkbox"/> Interruption <input type="checkbox"/> Autres réductions des coûts <input type="checkbox"/> Évitement de coûts <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Réduction des coûts futurs <input type="checkbox"/> Réaffectations <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> En cours d'exercice <input type="checkbox"/> Futurs exercices 	<input type="checkbox"/> Mesure du rendement <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coût-efficience <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coût par extrant <input type="checkbox"/> Coût-efficacité <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coût par résultat <input type="checkbox"/> Analyse comparative <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coût pour une entité identique <input type="checkbox"/> Coût pour une entité semblable <input type="checkbox"/> Options d'exécution des programmes <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Service sur place ou impartition <input type="checkbox"/> Services partagés et en collaboration <input type="checkbox"/> Abandon <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coûts ponctuels <input type="checkbox"/> Coûts restants <input type="checkbox"/> Recouvrement des coûts <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Coût total <input type="checkbox"/> Coût différentiel <input type="checkbox"/> Autres <input type="checkbox"/> Période à couvrir (préciser) <input type="checkbox"/> Autres (préciser)
--	---

Le modèle aide à définir un énoncé des buts qui précisera exactement quels renseignements sur les coûts sont requis, à quel niveau de précision et pour quelle période de temps. Les renseignements sur les coûts qui en résultent doivent appuyer la décision globale, le besoin en renseignements ou l'exigence en matière de rapport qui ont été indiqués dans l'énoncé des buts.

*Ce modèle n'est pas exhaustif; il ne couvre que certains des buts les plus courants de l'établissement des coûts. Les ministères doivent le compléter et l'adapter à leur situation.

Première étape – Liste de contrôle du but de l'établissement des coûts*

1. Quelles sont les décisions de la direction qui seront appuyées par les renseignements sur les coûts? Veuillez préciser ces décisions.
2. Quels problèmes opérationnels sont à l'origine de la demande de renseignements sur les coûts?
3. Existe-t-il des exigences législatives, stratégiques, ou d'organismes centraux qui peuvent influencer sur la définition du but ou l'établissement de la base de coûts? Dans l'affirmative, veuillez décrire ces exigences et préciser si vous en avez-vous tenu compte? Dans la négative, veuillez justifier cette décision.
4. Qui sont les intervenants participant au projet d'établissement des coûts?
5. Quelle est la portée de l'exercice d'établissement des coûts? Veuillez énumérer les organismes (internes et externes) participants, les activités de programme, les services de soutien au programme, et les activités spéciales des services internes.
6. Existe-t-il d'autres ministères qui seront touchés par l'initiative dont les coûts sont établis et, le cas échéant, ont-ils été consultés?
7. Quelle est la période visée par l'établissement des coûts?
8. Quelles hypothèses ont été formulées à l'étape de la définition des buts de l'établissement des coûts? Les hypothèses ont-elles toutes été consignées avec les pièces justificatives?
9. Le but de l'établissement des coûts tel que défini exige-t-il des renseignements sur les coûts différentiels, les coûts totaux, ou les deux?
10. Les renseignements sur les coûts sont-ils requis de manière récurrente? Dans l'affirmative, veuillez préciser le taux de récurrence.
11. Quels sont les produits livrables? Veuillez les énumérer et les décrire, en précisant les bénéficiaires et les échéanciers connexes.
12. Les intervenants ont-ils tous été consultés à l'étape de définition du but? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi.
13. Le but de l'établissement des coûts tel que défini a-t-il été confirmé par l'utilisateur final des renseignements?
14. Avez-vous consigné le but défini?

Signature

*Les ministères sont invités à compléter cette liste en fonction de leurs besoins particuliers.

Deuxième étape – Objet de coûts

Quels coûts doivent être établis?

Les objets de coûts représentent tout élément dont le coût doit être établi, comme les organismes, les programmes, les extrants ou les résultats. Les produits et les services constituent d'importants extrants parce qu'ils sont souvent la cible de la mesure du rendement et de décisions comme celles relatives à la tarification.

Le but de l'établissement des coûts et les objets de coûts sont intrinsèquement liés. Un but des coûts peut englober de multiples objets de coûts. Par exemple, le but d'un exercice d'établissement des coûts pourrait viser la comparaison du coût des services internes consommés par chacune des directions générales des programmes (les objets de coûts) d'un ministère. Si le ministère compte six directions générales, alors le coût de six objets de coûts devra être établi.

La liste de contrôle des objets de coûts appropriés constitue un carnet de route utile pour les ministères. Elle permet de veiller à la collecte de tous les renseignements pertinents au niveau de précision requis. Voici quelques-unes des catégories types d'objets de coûts qui pourraient être incluses dans une liste de contrôle :

- ▶ Organisme – un ministère et ses unités;
- ▶ Programmes – les secteurs d'activité, les services, les groupes de clients, les activités et les sous-activités;
- ▶ Processus – les activités de l'AAP;
- ▶ Initiatives horizontales;
- ▶ Services internes – les Finances et les Ressources humaines;
- ▶ Emplacements – l'administration centrale et d'autres lieux offrant des opérations et des services ministériels;
- ▶ Infrastructure – les immeubles et les systèmes ministériels;
- ▶ Unités de mesure du rendement – les extrants et les résultats.

Responsabilité

Les gestionnaires de programmes et l'organisation de l'AFSTP partagent la responsabilité de l'identification des objets de coûts nécessaires à l'établissement des coûts. Les gestionnaires de programmes connaissent mieux la nature de leurs programmes, ainsi que les éléments dont le coût doit être établi. Ils bénéficient de l'expertise et des conseils de l'organisation de l'AFSTP sur les meilleures approches en matière d'établissement des coûts et sources de données. La participation des représentants de chacun de ces deux groupes variera d'un ministère à l'autre, suivant le partage des responsabilités qui y prévaut y compris d'autres facteurs déterminants.

Tâches

L'organisation de l'AFSTP et les gestionnaires de programmes du ministère doivent définir clairement et précisément les objets de coûts dont le coût doit être établi.

L'organisation de l'AFSTP, lors de la définition du but de l'établissement des coûts, doit également examiner les documents qui fournissent des renseignements clés (p. ex., plan comptable et rapports financiers mensuels) relatifs aux finances et au rendement.

Résultats

Cette étape donne lieu à des objets de coûts bien définis qui sont conformes au but de l'établissement des coûts.

Il peut y avoir plus d'un objet de coûts pour un seul but de l'établissement des coûts.

À retenir

Le fait d'avoir une copie de l'AAP du ministère, l'organigramme et une liste des objets de coûts facilite les discussions requises pour compléter la deuxième étape.

La consultation de ces documents permet au personnel de se familiariser avec la structure du ministère et les composantes du codage financier.

Vous trouverez ci-après un exemple de modèle d'objet de coûts, suivi d'une liste de contrôle des objets de coûts que les ministères sont invités à compléter en fonction de leurs besoins.

Deuxième étape – Modèle d'objet de coûts*

<input type="checkbox"/> Organisme <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Ministère<input type="checkbox"/> Direction générale<input type="checkbox"/> Directeur<input type="checkbox"/> Crédit<input type="checkbox"/> Autres	<input type="checkbox"/> Programme <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Secteur d'activité<input type="checkbox"/> Service<input type="checkbox"/> Client<input type="checkbox"/> Projet<input type="checkbox"/> Activité<input type="checkbox"/> Autres
<input type="checkbox"/> Services internes <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Gestion et services de surveillance<input type="checkbox"/> Communications<input type="checkbox"/> Services juridiques<input type="checkbox"/> Gestion des ressources humaines<input type="checkbox"/> Gestion financière<input type="checkbox"/> Gestion de l'information<input type="checkbox"/> Technologie de l'information<input type="checkbox"/> Voyages et autres services administratifs<input type="checkbox"/> Immobilier<input type="checkbox"/> Matériel<input type="checkbox"/> Approvisionnement	<input type="checkbox"/> Unité de mesure du rendement <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Extrait<input type="checkbox"/> Résultat immédiat<input type="checkbox"/> Résultat intermédiaire<input type="checkbox"/> Résultat stratégique (final)<input type="checkbox"/> Autres
<input type="checkbox"/> Emplacement <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Région<input type="checkbox"/> Centre<input type="checkbox"/> Autres	<input type="checkbox"/> Processus <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Activité<input type="checkbox"/> Sous-activité<input type="checkbox"/> Sous-sous activité<input type="checkbox"/> Tâche<input type="checkbox"/> Processus intraministériel<input type="checkbox"/> Processus interministériel
	<input type="checkbox"/> Autres (préciser)

*Ce modèle n'est pas exhaustif et contient des termes qui peuvent varier d'un ministère à l'autre. Les ministères sont priés d'adapter les listes de contrôle à leurs besoins.

Deuxième étape – Liste de contrôle aux fins de la définition des objets de coûts*

1. Compte tenu du but défini, quels sont les objets (produits, services, bureaux régionaux, processus et activités de programme) dont les coûts doivent être établis? Veuillez préciser.
2. Avez-vous utilisé le modèle d'objet de coûts de l'annexe B?
3. Avez-vous consulté les divers utilisateurs des renseignements sur les coûts afin de définir vos objets de coûts?
4. Avez-vous examiné les documents relatifs au but défini (AAP, RPP, renseignements sur les droits d'utilisation, rapports de vérification et comptes publics)?
5. Les objets de coûts que vous avez choisis correspondent-ils vraiment au but défini?
6. Les intervenants pertinents (internes et externes) ont-ils confirmé les objets de coûts définis?
7. Avez-vous consigné votre choix d'objets de coûts?

Signature

*Les ministères sont invités à compléter cette liste en fonction de leurs besoins.

Troisième étape – Base des coûts

Quels sont les coûts pertinents?

Cette étape nécessite le regroupement de tous les coûts qui sont pertinents à l'objet ou aux objets de coûts et au but de l'établissement des coûts. Le succès de l'établissement de coûts exacts et fiables repose sur l'établissement des coûts qui sont pertinents au but de l'établissement des coûts et aux objets de coûts. Il est souvent utile de considérer toutes les catégories de coûts avant de décider lesquelles sont pertinentes, à moins que l'exclusion de certaines catégories ne soit pas clairement indiquée dans le but de l'établissement des coûts.

Parmi les coûts pertinents, mentionnons les coûts salariaux et des fournitures qui peuvent provenir de son propre budget et du budget d'autres organismes, comme les coûts des services internes et ceux des autres ministères.

Les coûts qui sont presque toujours pertinents incluent les suivants :

- ▶ Coûts directs de l'objet de coûts;
- ▶ Une partie des coûts de soutien au programme auquel appartient l'objet de coûts;
- ▶ Une partie des **coûts des services internes** qui ne provient pas du programme.

La norme comptable de gestion 2400-4 stipule lorsque divers centres de coûts se fournissent eux-mêmes un important niveau de services et s'en fournissent les uns aux autres, le concept du système d'établissement des coûts devrait refléter ces interactions. Ainsi, chaque catégorie de coûts des services internes qui est attribuée à un objet de coûts devrait inclure ses propres coûts directs de même que les coûts indirects qu'elle a consommés. Par exemple, le coût de la fonction financière inclurait la partie des coûts du soutien des ressources humaines et de la TI qu'elle a consommée.

Les autres coûts qui peuvent être pertinents, selon le but de l'établissement des coûts défini, à la condition qu'ils soient raisonnablement matériels, incluent les suivants :

- ▶ Les coûts des autres ministères s'il s'agit d'une initiative conjointe ou horizontale;
- ▶ Les coûts des services fournis gratuitement par d'autres ministères. On peut trouver les estimés des coûts fournis sans frais par d'autres ministères dans la partie III du Budget des dépenses ou directement auprès des ministères ou organismes qui fournissent les services. Des exemples de ces coûts incluent : le logement fourni par TPSGC, les contributions couvrant la part de l'employeur des primes d'assurance des employés payées par le Secrétariat (ceci exclut les fonds renouvelables), la couverture des indemnités des accidentés du travail versée par RHDCC et les services juridiques fournis par Justice Canada;

-
- ▶ les coûts des fonds gérés par l'administration centrale, principalement les paiements du Régime d'avantages sociaux des employés (RASE) qui sont effectués par le Conseil du Trésor au nom des employés du gouvernement fédéral;
 - ▶ Les coûts des amortissements pour les immobilisations utilisées directement ou indirectement dans la production des extrants. Pour obtenir des directives sur l'évaluation et l'amortissement d'actifs corporels, veuillez consulter les *Normes comptables du Conseil du Trésor*.

L'intérêt payé au retrait est un autre coût propre aux fonds renouvelables. Le taux de financement à appliquer doit correspondre au [taux d'intérêt débiteur du Trésor](#) en vigueur qui est publié par le ministère des Finances Canada.

Il importe de tenir compte de toutes les circonstances avant de déterminer les coûts pertinents. Par exemple, si l'on établit le coût différentiel d'un nouveau service, il se peut que l'infrastructure ministérielle existante ait la capacité de soutenir ce service sans avoir à engager de nouveaux coûts d'investissement dans les immobilisations. Dans ce cas, les immobilisations ne représentent pas un coût pertinent.

Afin de ne pas oublier certains coûts pertinents, il faut inscrire tous les éventuels coûts pertinents dans une grille ou un tableau. Un modèle de tableau est proposé dans une page subséquente. Il présente les coûts pertinents à plusieurs buts d'établissement des coûts différents. Les ministères sont invités à compléter ce modèle en fonction de leurs propres besoins.

Des consultations doivent avoir lieu entre les gestionnaires responsables des objets de coûts pour lesquels les coûts sont établis, les membres compétents de l'organisation de l'AFSTP et les gestionnaires des autres secteurs qui produisent les catégories de coûts prises en considération (ce qui comprend les gestionnaires de programmes directs, les gestionnaires du soutien des programmes et les gestionnaires des SI).

Selon le but des renseignements sur l'établissement des coûts, les consultations permettront de déterminer des sources d'information pertinentes à la base des coûts. Ces sources peuvent comprendre les coûts réels, les budgets, les moyennes pluriannuelles de coûts, les estimations, les prévisions ou les coûts standards (voir la définition de cette expression dans le glossaire à l'annexe A). Idéalement, ces sources devraient déjà être indiquées dans l'énoncé du but. La justification du choix de l'une ou l'autre source (ou d'une combinaison des deux, s'il y a lieu) doit être objective et documentée. Lorsqu'il s'agit de respecter les exigences en matière de production de rapport formulées par les organismes centraux, les directives pertinentes préciseront habituellement la source à utiliser.

Lorsque les coûts d'un objet de coûts, comme une activité, sont établis aux fins de l'établissement d'un montant à transférer à la suite d'une réorganisation interne, la démarche suivante pourrait s'avérer utile :

1. Utiliser les données prévues au budget ou les données réelles historiques qui ont été établies par une évaluation interne pour déterminer lesquelles sont plus représentatives, fiables et complètes compte tenu de l'énoncé du but de l'établissement des coûts et de la période visée;
2. Supprimer les anomalies (par exemple, les coûts ponctuels);
3. Établir une moyenne appropriée ou standard qui permettra de déterminer le montant que les parties conviendront de transférer.

Si les situations sont compliquées, cette même approche peut servir de fondement pour des négociations ultérieures entre les parties concernées. Les agents financiers de l'AFSTP seront en mesure de fournir des directives à cet égard. Dans le cas du transfert d'employés (intraministériel et interministériel), il faudrait également consulter les experts en ressources humaines du ministère. S'il s'agit de transferts interministériels, les gestionnaires des SI devront être consultés au sujet des éventuelles répercussions.

Toutes les hypothèses formulées au cours du processus doivent être raisonnables et documentées.

Responsabilité

L'élaboration de la base des coûts est la responsabilité partagée des membres compétents de l'organisation de l'AFSTP, des programmes et des SI. D'autres intervenants devront aussi être consultés, surtout dans le cas d'initiatives conjointes ou horizontales. Les gestionnaires de programmes et les gestionnaires des fonctions des SI pourront toutefois aider à identifier les catégories de coûts applicables à chaque élément de coûts et à établir la pertinence des coûts. Les gestionnaires de programmes connaissent mieux la nature de leurs programmes et les objets de coûts.

Tâches

Au niveau ministériel, les tâches requises pour établir la base des coûts et déterminer les catégories de coûts connexes, ne s'appliquent pas à toutes les situations. Notamment celles qui ont trait à l'amortissement et au financement des fonds renouvelables. Le degré de précision des données devra être fonction de l'importance et du coût de la collecte de ces données. Les tâches sont les suivantes :

- ▶ Déterminer les coûts de fonctionnement (coûts salariaux et non salariaux) du ministère, les immobilisations ainsi que les données sur les paiements de transfert pour chaque programme, ventilés par activité jusqu'au plus bas niveau de détail requis;

-
- ▶ Déterminer le pourcentage du Régime d'avantages sociaux des employés (RASE) et de la couverture des soins de santé (au besoin) qui doit être appliqué aux coûts du personnel. Ce pourcentage figure dans les instructions détaillées relatives à la préparation de la [MJANR](#). Assurez-vous de bien lire les instructions et de choisir les taux du RASE correspondant à l'exercice visé par l'établissement des coûts;
 - ▶ Obtenir un relevé du coût et de la valeur comptable nette des immobilisations du ministère, y compris les terrains, les bâtiments et les biens meubles, tels le matériel, les ordinateurs et les véhicules motorisés. Ventiler, par programme et par activité, jusqu'au même niveau de détail que les coûts directs du programme (les immobilisations sont définies à l'annexe A);
 - ▶ Déterminer la durée de vie utile des actifs et calculer leur amortissement. La *Norme comptable 3.1 du Conseil du Trésor - Immobilisations* et la *Norme comptable 3.1.1 du Conseil du Trésor - Logiciels* décrivent la méthode à adopter aux fins de cette tâche;
 - ▶ Déterminer la valeur moyenne de toute quantité importante de stocks ou de fournitures réservés pour les objets de coûts dont le coût doit être établi;
 - ▶ Obtenir des renseignements sur les coûts auprès de ministères partenaires s'il s'agit d'une initiative conjointe ou horizontale;
 - ▶ Obtenir l'information nécessaire sur les coûts des services fournis gratuitement par d'autres ministères (la liste de ces ministères figure dans les RPP et RMR du ministère qui reçoit les services) et ajouter ces frais à la catégorie pertinente des coûts du ministère. Pour de plus amples renseignements, veuillez communiquer avec les autres ministères qui fournissent des services gratuitement;
 - ▶ Documenter toutes les sources de données et hypothèses qui ont été formulées.

Résultats

Cette étape-ci permet de produire des données brutes pour les coûts pertinents à prendre en considération aux fins de l'établissement des coûts et de recueillir la documentation décrivant la ou les sources de données, les hypothèses et les détails sur la base des coûts.

À retenir

Pour assurer l'efficacité du processus de consultation, il faut envisager de constituer un groupe de travail permanent qui serait à la disposition de l'AFSTP et composé de représentants des divers secteurs des SI.

De même, il est recommandé de dresser la liste des personnes-ressources des autres ministères.

Un exemple de modèle et une liste de contrôle de la base de coûts figurent aux pages suivantes. Les ministères sont invités à les compléter en fonction de leurs besoins.

Troisième étape – Modèle de base des coûts*

But de l'établissement des coûts	Objet de coûts	Coûts de programme			SI	Coûts gérés à l'externe ⁽²⁾		Autres coûts pertinents ⁽³⁾	Coûts d'autres programmes gouvernementaux ⁽⁴⁾	Hypothèses
		Salariaux	Non salariaux	Immobilisations ⁽¹⁾		Bureaux	Avantages sociaux			
Distinction entre interne et secteur privé	Nouveau service									Aucune capacité gouvernementale à l'interne. Investissement en immobilisation requis
Recouvrement des coûts du service ponctuel	Activité de station de recherche									Coût supplémentaire du service offert à un autre ministère. Aucune incidence sur les SI
Recouvrement des coûts du service régulier	Activité de service de TI partagé									Des coûts de financement s'appliquent au fonds renouvelable.
Efficience par rapport aux coûts du traitement de l'approvisionnement	Bon de commande									Mesure de rendement interne du coût unitaire
Efficacité par rapport aux coûts	Initiative horizontale									Coûts pertinents comparables
Réduction des coûts	Programme									Les immobilisations étant des coûts fixes, elles ne changeront donc pas. Les autres ministères ne sont pas touchés

(1) En vertu de la comptabilité d'exercice, les immobilisations sont comprises dans les coûts non salariaux à titre de coût d'amortissement.

(2) Certains cas exigent l'inclusion de coûts non compris dans une affectation ministérielle ordinaire, par exemple, le coût des locaux et des avantages sociaux des employés.

(3) Il faut un fonds renouvelable pour recouvrer les coûts de financement. Les coûts seraient inclus dans la colonne Autres coûts pertinents.

(4) Les Coûts des autres programmes gouvernementaux ne s'appliqueraient que dans les cas où ils sont nécessaires, comme dans une présentation par un ministère responsable d'une initiative horizontale ou dans le cas d'un nouveau programme dont les activités influeraient sur le coût des autres ministères.

***Pour un but d'établissement des coûts donné, les ministères prépareront des chiffriers à l'appui pour saisir et calculer les renseignements sur les coûts pertinents. Il incombe aux ministères d'élaborer des chiffriers qui répondent à leurs besoins particuliers.**

Troisième étape – Liste de contrôle de la base des coûts*

1. Quels exercices doivent être inclus dans l'établissement des coûts?
2. La structure financière (plan comptable) de votre ministère vous permet-elle de réunir des renseignements sur les coûts qui sont pertinents par rapport au but de l'établissement des coûts et aux objets de coûts? Dans la négative, comment obtiendriez-vous les renseignements nécessaires?
3. La base des coûts est-elle strictement composée de coûts réels, standards, budgétaires, prévus, ou d'un mélange de ces coûts? Avez-vous documenté la justification du choix de la base des coûts?
4. La base des coûts englobe-t-elle des taux ou des coûts standards? Comment ont-ils été déterminés? Ont-ils été mis à jour au cours des deux dernières années? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi.
5. La direction a-t-elle approuvé vos coûts standards?
6. Pour les coûts estimatifs et prévus, veuillez décrire la technique utilisée et documenter toutes les hypothèses.
7. La haute direction et d'autres intervenants (internes et externes) pertinents ont-ils validé vos hypothèses?
8. Pour les coûts réels, avez-vous envisagé utiliser une combinaison des divers champs du bloc de codage financier du ministère pour édifier votre base des coûts? Veuillez décrire la combinaison.
9. Avez-vous tenu compte des coûts de programme directs, comme les coûts salariaux, de F et E et d'immobilisation? Veuillez les décrire.
10. Avez-vous tenu compte des coûts de soutien au programme auquel les objets de coûts appartiennent? Veuillez les décrire.
11. Avez-vous tenu compte des coûts des SI qui sont pertinents par rapport au but et aux objets de coûts? Veuillez les décrire.
12. Avez-vous tenu compte des coûts gérés par l'administration centrale, comme les RASE, les services juridiques et ceux pertinents à TPSGC? Veuillez les décrire.
13. L'entité dont les coûts doivent être établis est-elle un fonds renouvelable? Les coûts de financement sont-ils pertinents par rapport au but défini et aux objets de coûts? Veuillez justifier votre réponse.
14. Avez-vous tenu compte des coûts d'amortissement? Veuillez préciser votre source d'information.
15. Avez-vous consulté votre ou vos ministères partenaires dans le cadre d'initiatives conjointes ou horizontales et de prestation de services partagés?
16. Avez-vous tenu compte des coûts des autres ministères liés aux initiatives conjointes ou horizontales?

-
17. Avez-vous consulté les gestionnaires de programme et les gestionnaires des SI (comme en matière de communications, de services juridiques, de finances, de RH, d'informatique et de gestion du matériel)?
 18. Avez-vous utilisé le modèle précédent de base des coûts afin de déterminer les coûts pertinents?
 19. Les utilisateurs des renseignements sur les coûts ont-ils confirmé la base des coûts finale?
 20. Avez-vous documenté votre base des coûts, y compris des facteurs comme les sources de données, les champs de codage financier utilisés, les coûts standards, les techniques de prévision et les hypothèses?

Signature

*Les ministères sont invités à compléter cette liste en fonction de leurs propres besoins.

Quatrième étape – Classification des coûts

En quoi consistent les coûts directs et les coûts indirects dans la base des coûts?

Une fois que les coûts pertinents sont établis, il convient de les classer en trois grandes catégories : les coûts directs, les coûts indirects des coûts de soutien au programme et les coûts indirects des services internes.

Ces catégories sont utilisées à des fins d'attribution des coûts, étant donné que les coûts directs peuvent faire l'objet d'une attribution directe, tandis que les coûts indirects doivent être répartis selon une méthode appropriée.

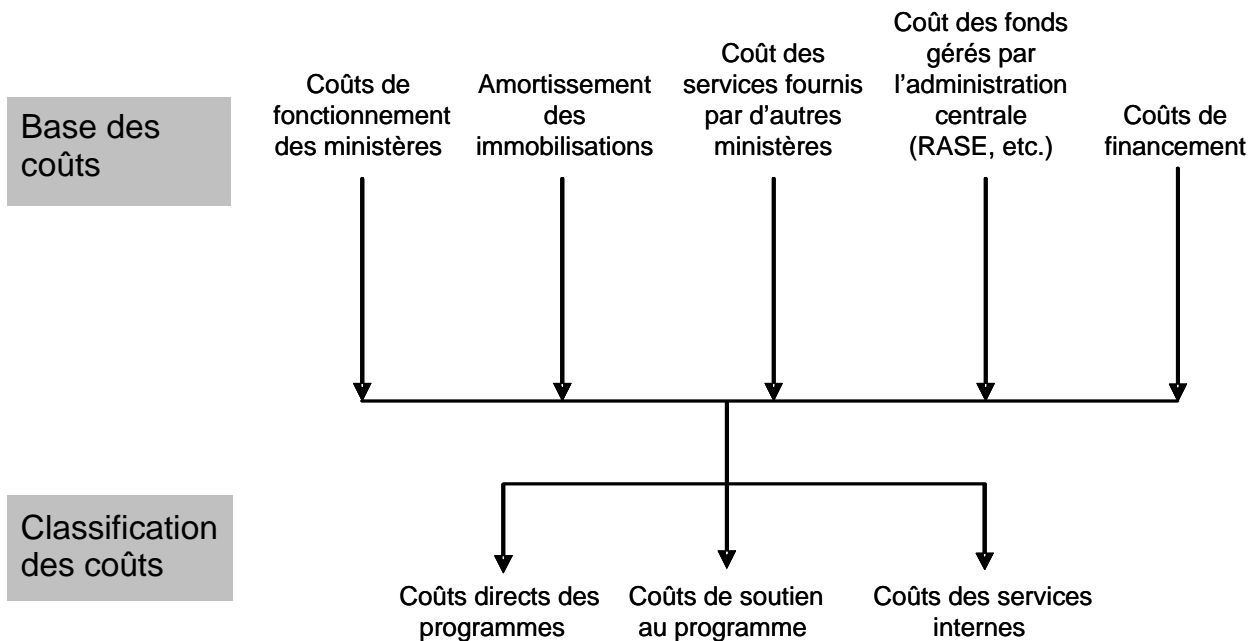
Les termes « direct » et « indirect » renvoient à l'objet de coûts en question; les coûts indirects d'un objet de coûts peuvent être indirects dans un autre objet de coûts.

Les coûts sont directs s'ils sont indubitablement et uniquement utilisés par l'objet de coûts concerné. Par exemple, si l'objet de coût est une activité, les salaires des employés travaillant à temps plein à l'exécution de cette activité sont des coûts directs.

Les coûts indirects ne sont pas utilisés exclusivement par l'objet de coûts considéré; par exemple, les coûts associés à la fonction financière peuvent se rapporter à plusieurs objets de coût, de sorte que seule la fraction applicable à l'objet de coûts considéré sera attribuée à ce dernier.

Il est utile de préparer un tableau de ventilation afin de classer les coûts pertinents par coûts directs et coûts indirects. Un modèle de tableau est présenté à la fin de la présente étape.

La figure qui suit illustre le concept qui sous-tend la classification des coûts.



Responsabilité

L'organisation l'AFSTP du ministère est la seule responsable de la classification des coûts. Les gestionnaires de programmes et des services internes pourront aider à déterminer la classification qui convient le mieux à chaque coût.

La classification des coûts indirects de soutien au programme et des services internes peut exiger des consultations approfondies, et qu'on fasse preuve de jugement; la complexité découlant des variations au chapitre des mandats et des emplacements géographiques ajoute à la difficulté du processus. Chaque organisation définit et classe les coûts de soutien au programme et les coûts des services internes en fonction de ses propres besoins. Ce qu'un organisme classe dans la catégorie des coûts des services internes (SI) peut faire partie des coûts directs ou des coûts de soutien au programme d'un autre organisme. De même, certains coûts de soutien pourraient être considérés comme des coûts relatifs aux SI ou au soutien au programme, tout dépendant de la manière dont la fonction de soutien est organisée et de l'entité dont elle relève. Les ministères doivent à tout le moins assurer l'uniformité de la classification de leurs coûts indirects – coûts de soutien au programme et coûts des SI – dans l'ensemble de leur organisation.

Parfois, de petits volets des services internes sont exécutés dans le cadre de programmes, pourtant le ministère dans son ensemble en tire parti. Par exemple, si certains services de sécurité d'un ministère sont exécutés dans le cadre d'un programme plutôt que dans le cadre des services internes à proprement parler, ils doivent quand même être classifiés et traités à titre de coûts des SI puis attribués en conséquence.

Tâches

Voici les tâches à accomplir pour établir la classification des coûts :

- ▶ Déterminer s'il s'agit de coûts directs, de coûts de soutien au programme ou de coûts des SI. Il faudra généralement rencontrer les gestionnaires compétents afin de faire la distinction entre coûts directs et coûts de soutien au programme. Les ministères peuvent à leur guise établir autant de sous-catégories de coûts nécessaires aux fins de la communication et de l'analyse des données relatives à l'établissement de leurs coûts; par exemple, un ministère pourra prévoir des sous-catégories différentes selon que les coûts de soutien au programme sont engagés en région ou à l'administration centrale.
- ▶ Veiller à ce que tous les coûts ministériels soient classés dans l'une des trois grandes catégories, à savoir les coûts directs des programmes, les coûts de soutien au programme et les coûts des SI; il convient en outre de documenter les renseignements et les hypothèses connexes.
- ▶ Classer à part les services fournis gratuitement par d'autres ministères.

Résultats

À cette étape du processus d'établissement des coûts, on fait la distinction entre les coûts directs des programmes, les coûts de soutien au programme et les coûts des SI. Les services fournis gratuitement par d'autres ministères doivent être indiqués dans une catégorie distincte. Il faut aussi disposer de documents énonçant la ou les sources de données, les hypothèses, la méthodologie employée et d'autres renseignements sur la façon dont on a classifié les coûts.

À retenir

Un moyen efficient d'obtenir des renseignements pour étayer la classification des coûts consiste à faire appel à des comités et groupes de travail existants.

Le fait de réunir des représentants des programmes, des SI et de l'AFSTP au sein d'une même tribune permet de combiner savoir opérationnel et compétences financières et techniques, ce qui peut servir à déterminer rapidement l'information requise aux fins de la classification des coûts.

Quatrième étape – Modèle de classification des coûts*

Base des coûts	Coûts directs	Coûts indirects ⁽¹⁾	Total	Base des coûts	Coûts directs	Coûts indirects ⁽¹⁾	Total
Salaires				Salaires			
Coûts non salariaux : <ul style="list-style-type: none"> • Déplacements • Téléphone • Services de télécommunications • Services professionnels • Fournitures de bureau • Dépréciation • Autres 				SI : <ul style="list-style-type: none"> • Gestion et surveillance • Communications • Services juridiques • Gestion des RH • Gestion financière • Gestion de l'information • Technologies de l'information • Déplacements et autres services administratifs • Biens immobiliers • Matériel • Approvisionnements 			
Immobilisations : <ul style="list-style-type: none"> • Bâtiments • Matériel de TI • Autres 				Locaux			
				Avantages sociaux des employés			
				Autres coûts pertinents <ul style="list-style-type: none"> • Frais d'intérêt • Autres 			
				Autres programmes			

(1) Cette colonne représente en principe le total des coûts indirects à imputer à chaque objet de coûts lors de l'étape 5, Attribution des coûts. Il faut effectuer le rapprochement des montants attribués à l'étape 5 et des coûts indirects totaux.

*Les éléments figurant dans cet exemple ne constituent pas une liste exhaustive. Les ministères sont incités à ajouter tout élément répondant à leurs besoins, en conformité avec la méthode de comptabilité de caisse ou d'exercice qu'ils auront choisie.

On trouvera à la page suivante une liste de contrôle contenant des questions qui aideront à compléter l'étape 4.

Quatrième étape – Liste de contrôle de classification des coûts*

1. Est-ce que chaque élément de votre base de coûts a été classé par coûts directs, coûts indirects de soutien au programmes et coûts indirects des SI?
2. Afin de classer tous les éléments par coûts directs ou coûts indirects, avez-vous consulté les fournisseurs des services ou les responsables des activités en question? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi.
3. Est-ce que les données disponibles dans les systèmes financiers vous sont utiles pour classer chaque élément par coûts directs ou coûts indirects? Entre autres, l'extraction des données des systèmes financiers selon les paramètres suivants pourrait s'avérer utile :
 - ▶ centre de responsabilité (CR);
 - ▶ objectif (programme, activité ou projet);
 - ▶ objet (objet d'exécution, objet courant ou objet économique);
 - ▶ combinaison – activités de programme, objectifs, articles et CR.
4. Est-ce que les intervenants internes et externes concernés ont confirmé votre classification des coûts? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi cela n'a pas été fait.
5. Avez-vous documenté votre processus de classification des coûts, y compris l'ensemble des hypothèses?

Signature

*Les ministères sont incités à ajouter des questions à cette liste en fonction de leurs besoins particuliers.

Cinquième étape – Attribution des coûts

Quels sont les meilleurs moyens d'attribuer des coûts à des objets de coûts?

- ▶ L'attribution de coûts consiste, comme son nom l'indique, à attribuer (ou à répartir) le montant applicable des coûts à un ou plusieurs objets de coûts. Cette tâche se situe au cœur du processus d'établissement des coûts car elle sous-tend la méthode la plus pertinente pour déterminer la fraction de chaque type de coût qui est engagée au titre de l'objet de coûts visé. Une fois cette méthode définie, on peut procéder aux calculs nécessaires pour obtenir l'information requise au sujet des coûts.
- ▶ Les coûts directs sont attribués directement tandis que les coûts indirects sont répartis.
- ▶ La répartition des coûts indirects exige un examen minutieux des méthodes de répartition qui conviennent le mieux.
- ▶ Lorsque des coûts indirects peuvent raisonnablement être attribués aux travaux occasionnés par les objets de coûts, ces coûts peuvent faire l'objet d'une répartition causale. Par exemple, si les CR constituent l'objet de coûts, les coûts d'une unité de dotation à l'intérieur d'une direction des RH pourront être attribués en fonction du nombre de mesures de dotation effectuées par la direction pour chaque CR.
- ▶ Si les coûts indirects ne peuvent raisonnablement faire l'objet d'une répartition causale, il faut opter pour une méthode de répartition plus générale. Par exemple, on pourra répartir les coûts d'un bureau du budget d'un ministère en fonction du pourcentage du budget ministériel correspondant à chaque objet de coûts.
- ▶ Le choix de la méthode de répartition variera selon les circonstances. Par exemple, si le montant à répartir est peu élevé, on choisira la méthode la plus simple et la plus pratique. Par contre, s'il s'agit d'un montant correspondant à une fraction importante du coût total de chaque objet de coûts, un degré de précision plus élevé sera nécessaire.
- ▶ Différents facteurs dictent les coûts. L'expression « élément de coûts » est utilisée pour décrire les facteurs qui déterminent la variation des coûts. Les éléments de coûts peuvent être quantitatifs – par exemple, le nombre d'unités. Ainsi, l'élément de coûts applicable à une unité de dotation en matière de RH pourra être le nombre de mesures de dotation. Ils peuvent aussi être qualitatifs; pensons à l'exactitude des chèques émis dans le cadre d'un programme de contributions. Dans un tel cas, s'il n'existe pas de relation causale claire, on pourra utiliser le budget de l'objet de coûts, en proportion du budget ministériel total, à titre de mesure approximative du degré d'effort consacré à l'émission des chèques.
- ▶ Le regroupement des coûts constitue un outil de répartition utile. Les regroupements de coûts servent à accumuler les coûts pouvant tous être répartis selon une même méthode aux objets de coûts applicables. Cette façon de faire est plus pratique et plus efficiente que si l'on répartit chaque coût séparément. Par exemple, si l'on décide que les coûts des RH, de la

sécurité et de la gestion des installations peuvent raisonnablement être répartis en fonction du nombre d'ETP correspondant à chaque objet de coûts, ces coûts seront regroupés aux fins de la répartition. On peut aussi procéder à des regroupements pour la répartition des coûts de soutien au programme. Par exemple, les coûts des bureaux des cadres supérieurs responsables des programmes, comme les sous-ministres adjoints et les directeurs généraux, pourraient être regroupés puis répartis selon une méthode raisonnable (pourcentage du coût total correspondant à chaque objet de coûts direct de programme).

- ▶ Il est recommandé que les ministères utilisent des feuilles de calcul, ainsi que des hypothèses et des motifs à l'appui, afin de documenter l'attribution des coûts aux objets de coûts.
- ▶ On trouvera vers la fin de la présente section un graphique donnant un exemple d'attribution des coûts, ce qui sera suivi d'une liste de contrôle à laquelle les ministères pourront ajouter des éléments en fonction de leurs besoins particuliers.

Responsabilité

Le choix et l'application des méthodes de répartition des coûts de soutien au programme et des coûts des SI aux objets de coûts relèvent de l'organisation de l'AFSTP. Toutefois, la définition des processus de répartition qui permettent le mieux de satisfaire aux exigences particulières d'un ministère donné nécessite des consultations auprès des gestionnaires de programmes et des gestionnaires des SI, car ce sont eux qui sont les mieux placés pour connaître les facteurs dictant leurs coûts.

Tâches

Les tâches qui sont décrites ci-après et qui servent à déterminer les processus d'attribution des coûts appropriés ainsi que l'ordonnement de leur application ne constituent pas le seul moyen d'attribuer des coûts. La méthode d'attribution sera déterminée par chaque ministère en fonction des processus qui, à son avis, sont les plus appropriés pour lui. Dans tous les cas, il faut documenter les hypothèses et la méthodologie employée.

1. Déterminer la méthodologie la plus appropriée pour attribuer les coûts aux objets de coûts ministériels, c'est-à-dire :
 - Préciser la manière dont les objets de coûts sont mesurés.
 - Déterminer s'il y a plus d'une activité de programme donnant lieu à un même objet de coûts ou si plusieurs objets de coûts résultent d'une même activité de programme.
 - Lorsqu'il y a plus d'une activité de programme donnant lieu à un même objet de coûts, l'établissement du coût associé à cet objet de coûts nécessitera l'attribution des coûts directs des activités en question à l'objet de coûts.

-
- Lorsqu’une activité de programme donne lieu à plusieurs objets de coût, les consultations auprès des gestionnaires du programme servent à déterminer la proportion des coûts attribuable à chaque objet de coûts. Une fois les coûts attribués à chaque catégorie d’extrait, le coût unitaire des extraits est calculé en fonction des volumes applicables.
2. Attribuer les coûts directs des programmes aux objets de coûts visés.
 3. Répartir les coûts de soutien au programme entre les objets de coûts visés :
 - Déterminer les coûts de soutien au programme qui se rattachent expressément à l’objet de coûts et attribuer directement ces coûts.
 - Les coûts de soutien au programme qui ne peuvent être attribués directement à l’objet de coûts visé parce qu’ils s’appliquent à plus d’un objet de coûts peuvent en général faire l’objet d’une répartition causale.
 - Si des éléments de coûts existent déjà et sont mis à jour périodiquement, il faut s’en servir aux fins de la répartition.
 - S’il n’existe pas d’éléments de coûts, il faut les définir ou recourir à un autre moyen pour attribuer les coûts de soutien des programmes aux objets de coûts. Par exemple, les coûts salariaux de l’adjoint administratif dont le travail englobe quatre objets de coûts pourront sans doute être répartis en fonction du temps consacré à chaque objet de coûts.
 - Si les coûts directs des programmes sont essentiellement liés à la main-d’œuvre, les coûts des ETP ou les coûts du personnel pourraient constituer le fondement le plus approprié pour la répartition des coûts de soutien au programme. À l’opposé, si les coûts directs sont plus variés, on envisagera peut-être de recourir plutôt aux coûts de fonctionnement ou aux coûts d’immobilisations.
 4. Répartir les coûts des services internes (SI) :
 - Déterminer les principales composantes des SI. Il faut garder à l’esprit que certains volets des SI sont parfois exécutés à l’intérieur de programmes. Il faut identifier et prendre en considération ces volets aux fins de répartition.
 - Rencontrer des représentants de chaque organisation de prestation de SI pour mieux comprendre la nature des services, pour connaître les clients et pour choisir les éléments de coûts les plus appropriés afin de répartir les coûts – à moins que de tels éléments existent déjà et soient mis à jour périodiquement. Tout dépendant des résultats des rencontres, on pourra décider de regrouper des coûts similaires. On trouvera à l’annexe A une définition détaillée des regroupements de coûts.

-
- L'un des objectifs des rencontres mentionnées au point précédent consiste à savoir dans quelle mesure chacun des secteurs des SI fournit des services aux autres secteurs (SI et programmes). La norme comptable de gestion 2400-4 de CMA Canada stipule lorsque des centres de coûts de SI se fournissent mutuellement un volume important de services, l'attribution doit tenir compte de ces interactions. L'application de ce concept de réciprocité aux fins d'établissement des coûts se traduit par une approche en deux volets adaptée à l'attribution des coûts. Le premier volet consiste à attribuer les coûts des SI à chaque programme et aux autres secteurs de SI. Par exemple, on attribuera à la direction des Finances une fraction importante des coûts de GI/TI qui inclura les dépenses d'élaboration et d'entretien d'un important système financier ministériel (relation de causalité), tandis que le reste sera réparti entre l'ensemble des secteurs de SI et de programmes (absence de relation de causalité). De la même manière, les coûts de la fonction financière pourront être attribués à la fois à d'autres secteurs de SI et à d'autres secteurs de programmes. Le second volet consiste à répartir entre les secteurs de programmes les coûts regroupés à la suite du premier volet. Pour ce faire, il faudra faire preuve de jugement en matière de comptabilité de gestion, en tenant compte du fait que l'investissement effectué pour obtenir des données sur les coûts ne doit pas excéder la valeur que revêtent ces données. Les sources de données, la méthodologie et les hypothèses à l'appui de l'attribution des coûts doivent être documentées.
 - De même, il se pourrait qu'une rencontre avec des représentants de la direction des Communications, par exemple, permette de constater qu'une part importante des coûts de communications est rattachée à deux activités de programme précises au lieu d'avoir une incidence à l'échelle du ministère. Dans un tel cas, ces coûts seront attribués aux deux activités en question, tandis que les autres coûts de communications seront regroupés avec d'autres coûts des SI (qui n'ont pas non plus de relation causale directe avec des activités données) en vue de faire l'objet d'une attribution dans l'ensemble du ministère.
 - À la suite des entrevues, il faudra faire preuve de jugement afin de regrouper des coûts de SI similaires pour obtenir un nombre raisonnable de regroupements de coûts et de déterminer les éléments de coûts nécessaires à la répartition. Par exemple, le nombre d'ETP peut constituer l'élément de coûts le plus approprié pour répartir les coûts des RH, des services de sécurité et de la gestion des installations. Par contre, pour répartir les coûts de la fonction financière ainsi que de la fonction de vérification et d'évaluation, on utilisera peut-être plutôt le pourcentage des dépenses brutes, le volume de certaines opérations ou même la somme de travail.
 - Le choix de l'approche de répartition suppose un compromis entre les coûts et les avantages. Certaines méthodes qui produisent les résultats les plus précis pourraient

être trop coûteuses si l'on ne dispose pas déjà des données de référence nécessaires à l'intérieur du ministère. L'importance relative, l'abordabilité et l'incidence que la répartition peut avoir sur le comportement des destinataires sont autant de facteurs que l'on doit toujours prendre en considération.

5. Dans le cas d'initiatives horizontales ou conjointes, veuillez consulter les autres intervenants au besoin.

On trouvera ci-après un modèle de répartition de coûts à un objet de coûts donné à l'intérieur d'une base des coûts qui peut s'appliquer à plusieurs objets de coûts.

Résultats

Ce processus aboutit à un document décrivant les méthodes d'attribution, les relations de causalité et les regroupements de coûts établis à des fins de répartition, y compris les éléments de coûts et les méthodes nécessaires pour effectuer cette répartition. Le document en question expose la procédure à suivre pour le transfert des données sur les coûts depuis leur lieu de saisie à l'intérieur du ministère vers le lieu où elles serviront à établir le coût des objets de coûts. Il doit aussi énoncer l'ensemble des hypothèses, des sources de données et des documents de travail utilisés (tableaux, feuilles de calcul, etc.).

À retenir

Le savoir opérationnel détenu par les secteurs des SI et de programmes, combiné aux compétences en matière d'établissement des coûts que possède l'organisation de l'AFSTP, est absolument crucial pour définir les inducteurs de coûts et recommander des méthodes de répartition.

Il faut assurer un juste équilibre entre importance relative, abordabilité et avantages.

L'information recueillie à l'étape de l'attribution des coûts sera très utile lors des exercices ultérieurs d'établissement des coûts et servira de fondement pour la mesure de l'efficacité.

Attribution des coûts – Autres points à considérer

Relations causales

L'association des ressources et des résultats présente des défis, étant donné qu'il n'existe pas toujours de relation causale claire entre les ressources et les différentes étapes de la chaîne des résultats des activités, des extrants et des résultats ultimes, qui se situent eux-mêmes à différents niveaux. En ce qui concerne les ressources utilisées directement, comme les salaires des employés qui participent à part entière à l'exécution d'une activité donnée, la relation causale est assez claire. Mais, dans bien des cas, il n'existe pas de relation directe, car les employés participent fréquemment à des activités variées. C'est aussi le cas en ce qui a trait à d'autres ressources, comme le matériel et les bâtiments. Il est par ailleurs difficile de déterminer une relation causale entre les résultats et les ressources consommées dans le cadre de services de soutien et d'intendance.

Parfois aussi, l'existence d'une relation causale claire permet d'attribuer directement une fraction des coûts de soutien au programme ou des coûts des SI (finances, RH, GI/TI, services juridiques, communications, etc.) à un objet de coûts. Ainsi, une partie importante des coûts de communications pourrait être engagée relativement à deux objets de coût plutôt qu'à l'ensemble du ministère. Dans un tel cas, le coût correspondant doit être attribué directement aux deux objets de coûts, étant donné l'existence d'une relation de cause à effet directe. Seul le solde des coûts de communications sera regroupé avec d'autres coûts de SI qui ne sont pas liés par une relation causale à des objets de coûts particuliers.

Une gestion soignée des facteurs de causalité constitue le meilleur moyen d'utiliser les ressources de la façon la plus économique, efficace et efficiente possible. Ces facteurs sont pour la plupart de nature non financière et peuvent être à la fois quantitatifs et qualitatifs. Ils proviennent de nombreuses sources, entre autres les demandes des clients (internes et externes) ainsi que les règlements ou normes de service nouveaux ou modifiés. Étant donné que ces facteurs de causalité déterminent les besoins au chapitre des ressources, il est très important de savoir comment les interpréter et les utiliser efficacement dans le cadre de la gestion des ressources; il s'agit là de l'un des principaux buts du processus d'établissement des coûts

Regroupements de coûts

À chaque étape du processus de répartition, il importe de voir si l'on peut procéder à une attribution directe ou si les coûts devraient être regroupés en vue d'une répartition ultérieure. Les regroupements de coûts constituent un moyen efficient d'attribuer les coûts à des objets de coûts lorsque les éléments de coûts sont homogènes et que les volumes en jeu sont suffisamment élevés.

Par souci d'efficience, on procédera souvent à des regroupements de coûts pour faciliter la répartition de coûts indirects entre les objets de coûts. Il faut faire preuve de jugement et mener des consultations afin de regrouper des coûts qui présentent des relations similaires avec les objets de coûts auxquels ils sont attribués. Si l'on prend l'exemple des SI, il est généralement déconseillé d'accumuler tous les coûts des SI pour former un seul regroupement à répartir en fonction d'un même paramètre, par exemple un pourcentage du budget. Les consultations pourraient en fait montrer qu'il est possible, dans un ministère donné, de regrouper les coûts des RH, de la sécurité, de l'administration et des installations afin de les répartir en fonction du nombre d'ETP, et de regrouper séparément les coûts des approvisionnements pour les répartir en fonction du nombre de bons de commande. On pourrait regrouper les coûts de certains services internes, comme les finances et l'évaluation des programmes, et les répartir en fonction de la somme de travail correspondante. Il faut établir un juste équilibre entre la précision des renseignements obtenus grâce à la création et à la tenue à jour des regroupements de coûts et le coût financier que cela représente.

Les analyses et les consultations permettront souvent de constater que 20 p. 100 des causes provoquent 80 p. 100 des effets – c'est le principe de Pareto, parfois appelé la règle du 80/20. Supposons par exemple que la direction des RH d'un ministère exécute essentiellement dix activités pour l'ensemble du ministère. Certaines de ces activités seront relativement peu importantes, tandis que les deux activités principales représenteront environ 80 p. 100 des dépenses liées aux RH. Si l'on détermine qu'il est possible de répartir ces deux activités à l'intérieur du ministère à partir du nombre d'ETP (autrement dit, ces deux activités peuvent être attribuées aux clients en fonction du même paramètre causal), le ministère sera en mesure de

répartir de façon efficiente et raisonnable la totalité de ses coûts de RH au moyen d'un seul regroupement de coûts. Parfois, il conviendra plutôt d'opter pour deux regroupements. Il faudra déterminer si l'on a les moyens de créer et de tenir à jour de multiples regroupements de coûts.

La répartition des coûts des SI exige des analyses approfondies et fait appel au jugement. Il existe quelques solutions adéquates, toutefois, le recours aux consultations et à des hypothèses raisonnables devrait déboucher sur des pratiques pertinentes et uniformes d'établissement des coûts. En faisant preuve de jugement, certains ministères seront en mesure de regrouper plusieurs activités ou sous-activités des SI en plusieurs regroupements de coûts, dont chacun reposera sur sa propre relation causale avec les clients. Lorsqu'il existe une relation de cause à effet claire, par exemple, la quantité d'unités consommées, cette relation doit servir d'élément de coûts aux fins de répartition. En l'absence d'une telle relation, on s'en remettra à son jugement pour déterminer l'inducteur de coûts le plus raisonnable, par exemple le nombre d'ETP ou le pourcentage du budget. Tout dépendant de la taille de l'organisation, de la portée de l'exercice d'établissement des coûts et de l'abordabilité des activités de création et de tenue à jour des regroupements de coûts, la norme de comptable de gestion 2400-1 de CMA Canada stipule que moins de cinq regroupements de coûts sont insuffisant pour un traitement efficace des coûts indirects et que plus de 50 regroupements sont excessif.

Coûts standards et pourcentages fixes

L'utilisation de coûts standards est une stratégie pratique lorsque les volumes et la similarité des processus ministériels le permettent. L'établissement de coûts standards exige en soi un exercice d'établissement des coûts, conformément aux étapes énoncées dans le présent guide. Ces coûts standards serviront ensuite, de concert avec d'autres renseignements sur les coûts, à établir le coût de chaque objet. Les ministères doivent établir leurs propres coûts standards; ils ne peuvent les fonder sur les pourcentages utilisés dans d'autres ministères, car le but de l'exercice d'établissement des coûts consiste à définir et à justifier les coûts d'un ministère donné; il ne s'agit pas d'un exercice d'analyse comparative.

Les coûts standards doivent être examinés et mis à jour au moins une fois tous les deux ans.

Outre l'établissement de coûts standards pour certains processus de programmes donnés, les ministères peuvent décider d'approfondir l'analyse des relations de causalité et de définir des coûts standards, ou encore des pourcentages standards, correspondant aux coûts de soutien au programme ou des SI imputables aux objets de coûts. Il faut toutefois veiller à ce que la composition de ces coûts ou pourcentages standards soit bien documentée, que le processus soit clairement compris et qu'il soit adapté à l'exercice visé. Voici certaines questions auxquelles il faut répondre :

- ▶ Quels sont exactement les éléments de coûts qui entrent dans le calcul?

- ▶ Le calcul porte-t-il strictement sur des coûts différentiels ou englobe-t-il des coûts fixes?
- ▶ Est-ce que les coûts qui entrent dans l'établissement des coûts standards ou des pourcentages sont pertinents aux fins de l'exercice d'établissement des coûts?
- ▶ À quelle fréquence met-on à jour ces coûts standards et pourcentages?

Si un pourcentage standard n'est pas bien compris ni appliqué adéquatement, cela peut fausser le coût réel des SI. Par exemple, si le pourcentage applicable à des SI est de 5 p. 100, un programme disposant d'un budget de 300 millions de dollars se verra automatiquement attribuer 15 millions au titre des coûts des SI, même si, dans les faits, ce programme consomme le même nombre de SI qu'un autre programme disposant d'un budget de 25 millions. Il est nécessaire de connaître les variations des coûts, de poser un raisonnement judicieux et de faire preuve de jugement afin de pouvoir valider les résultats.

Choix de l'élément de coûts

Le choix de la méthode de répartition peut inciter les gestionnaires à adopter les comportements préconisés. Voici un exemple de l'effet incitatif que peuvent produire trois méthodes d'attribution du coût annuel de 1 million de dollars pour une direction dont la tâche exclusive consiste à examiner les présentations au Conseil du Trésor de trois organisations internes : X, Y et Z.

- A. La première méthode consiste à répartir les coûts entre les trois organisations en fonction des ETP. Les résultats sont indiqués ci-dessous.

	X	Y	Z
Nombre d'ETP	250	300	450
Pourcentage de l'ensemble	25 %	30 %	45 %
Répartition	250 000 \$	300 000 \$	450 000 \$

Le gestionnaire de l'organisation Z ne sera pas enchanté par cette méthode, même si son organisation ne produit aucune présentation au Conseil du Trésor. Il estime que son organisation subventionne en quelque sorte les deux autres organisations. Avec une telle méthode, les organisations X et Y ne seront pas incitées à réduire leur consommation de services financiers, puisque leurs coûts seront toujours subventionnés par l'organisation Z. Cette dernière ne sera pas en mesure d'influer sur la réduction des coûts d'ensemble, puisqu'elle n'entretient aucun lien avec la direction responsable de l'examen des présentations au Conseil du Trésor.

-
- B. Dans la deuxième méthode, les coûts sont répartis entre les trois organisations en fonction du nombre de présentations au Conseil du Trésor qui sont examinées. Les résultats sont indiqués ci-dessous.

	X	Y	Z
Nombre de présentations au CT	50	50	0
Pourcentage de l'ensemble	50 %	50 %	0 %
Répartition	500 000 \$	500 000 \$	0 \$

Le gestionnaire de l'organisation Z est satisfait, puisque cette méthode tient compte du fait que son organisation ne consomme pas de services d'examen.

Le gestionnaire de l'organisation X voit les choses tout autrement, car la proportion des coûts qui lui est attribuée est la même que pour l'organisation Y. Il souligne que l'organisation X respecte toujours les délais et fournit des renseignements complets à la direction de l'examen des présentations au Conseil du Trésor, contrairement à l'organisation Y dont les coûts comprennent les coûts de surtemps chargés par la direction d'examen.

Avec une telle méthode, l'organisation Y continuera d'être subventionnée par l'organisation X et ne sera pas incitée à respecter les délais ni à fournir des renseignements complets.

- C. La troisième méthode utilisée pour répartir les coûts entre les organisations se fonde sur une estimation du niveau d'effort déployé par la direction de l'examen. Les résultats sont présentés ci-après.

	X	Y	Z
Niveau d'effort	40 %	60 %	0 %
Pourcentage de l'ensemble	40 %	60 %	0 %
Répartition	400 000 \$	600 000 \$	0 \$

L'organisation X estime maintenant qu'elle paie sa juste part et qu'elle ne subventionne plus l'organisation Y. Si le gestionnaire de l'organisation Y désire faire diminuer la part des coûts qui est attribuée à son organisation, il peut le faire en réduisant la somme d'efforts qu'elle impose à la direction pour l'examen des ses présentations au Conseil du Trésor.

En résumé, le choix de l'élément de coûts peut favoriser l'adoption des comportements préconisés. La consommation économique mesurée au moyen de l'élément doit être crédible, et le processus de mesure doit être abordable.

Cinquième étape – Modèle d’attribution des coûts*

Feuille de calcul pour attribuer des coûts à l’objet de coûts « A »

	Montant total à attribuer	Montant attribué – relation directe ⁽¹⁾	Montant attribué – relation de causalité ⁽²⁾	Montant attribué par regroupements de coûts ⁽³⁾	Montant total attribué
	\$	\$	\$	\$	\$
Coûts directs :					
• Salaires		x			y
• Coûts non salariaux		x			y
Service internes :					
• Services juridiques			x	x	y
• Communications			x	x	y
• TI				x	y
• Autres				x	y
Soutien au programme			x		y
Services fournis gratuitement				x	y
Total	z	x	x	x	z

(1) Précisions sur les sources de données, les méthodes et les hypothèses.

(2) Précisions sur les relations de causalité, les éléments de coûts, les hypothèses et les données, ainsi que sur les coûts engagés, par exemple, par la direction des Communications et qui sont imputables exclusivement à l’objet de coûts A.

(3) Précisions sur les hypothèses et les méthodes utilisées pour attribuer les coûts à partir de regroupements de coûts.

*Cet exemple de modèle n’est pas exhaustif. Les ministères sont incités à ajouter tout élément répondant à leurs besoins ainsi qu’à élaborer autant de feuilles de calcul que nécessaire.

Cinquième étape – Liste de contrôle de l’attribution des coûts*

1. Avez-vous attribué les coûts directs de votre programme aux objets de coût?
2. Dans quel ordre avez-vous attribué les coûts indirects suivants? Veuillez en expliquer la raison.
 - a. Services internes (SI)
 - b. Soutien au programme
3. À l’étape de définition d’une approche d’établissement des coûts, avez-vous évalué la somme de temps et de ressources ainsi que le degré de précision nécessaires dans le but de déterminer s’ils sont proportionnels aux avantages attendus?

Coûts des services internes (SI)

4. Avez-vous, en consultation avec les gestionnaires des SI, déterminé les secteurs des SI qui fournissent de nombreux services à d’autres secteurs des SI, et prendrez-vous ces interactions en considération dans la base de coûts et la répartition des coûts (conformément à la norme comptable de gestion 2400-4 de CMA Canada)? Cela exige du jugement.
5. Avez-vous, en consultation avec les gestionnaires des SI, déterminé les coûts qui peuvent être attribués directement à des objets de coûts cibles? Si tel est le cas, avez-vous attribué les coûts en question aux objets de coûts pertinents et les avez-vous soustraits des coûts des SI devant être répartis selon une autre méthode?
6. Concernant les coûts des SI restants, avez-vous consulté les gestionnaires des SI afin de déterminer la mesure dans laquelle il existe une relation de cause à effet entre ces coûts et les objets de coûts cibles? Veuillez expliquer comment vous avez évalué les éléments de coûts. Serait-il prudent de regrouper certains d’entre eux avant de les répartir entre les objets de coûts? Veuillez décrire et justifier l’utilisation du processus de regroupement. Décrivez les éléments de coûts identifiés.
7. Concernant les coûts des SI qui ne sont pas liés à aucun objet de coûts par une relation causale, les avez-vous regroupés puis répartis selon une méthode raisonnable, par exemple le nombre d’ETP, le budget salarial ou le budget de fonctionnement?

Coûts de soutien au programme

8. Avez-vous, en consultation avec les gestionnaires responsables du soutien au programme, déterminé les coûts de soutien au programme qui peuvent être directement rattachés aux objets de coûts cibles (par exemple des unités spécialisées)? Si tel est le cas, avez-vous attribué les coûts en question aux objets de coûts pertinents et les avez-vous soustraits des coûts de soutien au programme devant être répartis selon une autre méthode?

-
9. Concernant le solde des coûts de soutien au programme, avez-vous consulté les gestionnaires responsables du soutien au programme afin de déterminer la mesure dans laquelle il existe une relation de cause à effet entre ces coûts et les objets de coûts cibles? Veuillez expliquer comment vous avez évalué les éléments de coûts. Serait-il à propos de regrouper une partie ou la totalité de ces coûts avant de les répartir entre les objets de coûts? Veuillez décrire et justifier l'utilisation du processus de regroupement. Décrivez les éléments de coûts identifiés.
 10. Concernant les coûts de soutien au programme qui ne sont liés à aucun objet de coûts par une relation causale, les avez-vous regroupés puis répartis selon une méthode raisonnable?

Documentation

11. Avez-vous documenté votre processus d'attribution des coûts, les hypothèses sous-jacentes et les sources de données?

Signature

*Les ministères sont invités à compléter cette liste en fonction de leurs besoins particuliers.

Sixième étape – Calcul, validation et confirmation des résultats

Cette étape comporte deux phases : la première consiste à effectuer les calculs, une fois les méthodes d'attribution définies, et la seconde, à valider les calculs, les hypothèses sous-jacentes et les résultats, puis à confirmer qu'ils correspondent au but des coûts défini lors de la première étape.

Première phase – Calculs

- ▶ Lors de la première phase, qui est l'aboutissement des étapes précédentes, l'information de tous les tableaux est rassemblée et sert au calcul des données d'établissement des coûts.
- ▶ Dans l'exemple ci-dessous, de même que dans les deux modèles connexes, on suppose que l'exercice d'établissement des coûts est complexe et comporte une approche itérative : dans le premier modèle, les coûts sont attribués aux activités de programme; dans le second, ces coûts sont répartis au niveau des objets de coûts.
- ▶ On encouragera les ministères à peaufiner et à réorganiser ces modèles au besoin, ainsi qu'à ajouter les notes explicatives requises pour répondre à leurs besoins opérationnels particuliers.
- ▶ Les modèles exposés ci-après reposent sur l'hypothèse d'un processus complexe d'établissement des coûts dont l'objet de coûts englobe tous les éléments de coûts que peut comporter une base des coûts. Tout dépendant du but associé aux coûts tel que défini à la première étape, certains de ces éléments de coûts peuvent ne pas être pris en considération dans toutes les opérations d'établissement des coûts. Par exemple, selon le but défini, certains coûts hors trésorerie, comme les RASE et l'amortissement, ainsi que les coûts de financement des fonds renouvelables peuvent être exclus. C'est pour cette raison que l'expression « le cas échéant » précèdent certaines des tâches figurant dans la liste présentée.

Les deux modèles qui suivent sont présentés strictement à titre d'exemple. Les ministères sont incités à élaborer des feuilles de calcul répondant à leurs besoins particuliers.

1. Dans la colonne 1 du premier modèle de tableau, inscrivez le nom de l'activité de programme directe.
2. Dans la colonne 2, énumérez chacun des coûts directs rattachés à chaque activité de programme directe (l'information doit présenter le degré de détail disponible et approprié).
3. Le cas échéant, inscrivez dans la colonne 3 les pourcentages applicables aux RASE et aux contributions aux régimes d'assurance qui se rapportent aux coûts de personnel inclus dans les coûts de chaque activité de programme directe. Ces pourcentages sont fournis dans les instructions détaillées transmises par le Secrétariat du Conseil du Trésor

en vue de la préparation des [MJANR](#). Assurez-vous de consulter les instructions relatives aux MJANR pour le ou les exercices pertinents. Si vous faites des prévisions, utilisez le taux applicable selon les instructions les plus récentes concernant la préparation des MJANR.

4. Le cas échéant, inscrivez le coût correspondant à l'amortissement dans la colonne 4. Ce montant peut être calculé à partir d'une liste des coûts historiques, des valeurs comptables et de la durée de vie utile des immobilisations se rapportant à chaque activité de programme. Si votre ministère ne dispose pas déjà de cette information, il faudra calculer un coût d'amortissement à partir des coûts historiques, selon la méthode d'amortissement linéaire ou une autre méthode plus pertinente dans les circonstances. Pour en savoir plus sur l'évaluation et l'amortissement des immobilisations, veuillez consulter les [Normes comptables du Conseil du Trésor](#).
5. Le cas échéant, inscrivez dans la colonne 5 les coûts de financement au titre des prélèvements mensuels à même les fonds renouvelables. Aux fins du calcul des prélèvements mensuels, on appliquera les [taux d'intérêt débiteur du Trésor](#) (selon le coût d'emprunt du gouvernement). Ces taux sont révisés chaque mois par le ministère des Finances. Si les prélèvements ne sont pas entièrement attribuables à un objet de coûts, il faudra attribuer une fraction du coût de financement mensuel à la partie du fonds renouvelable à l'égard duquel les coûts sont établis.
6. Inscrivez dans la colonne 6 les coûts de soutien au programme au moyen d'une méthode de répartition appropriée (ETP, coûts de personnel, etc.). Idéalement, ces calculs seront effectués sur une feuille de calcul distincte; la méthode, les hypothèses sous-jacentes et les données de base y seront clairement énoncées.
7. Inscrivez dans la colonne 7 les coûts des SI attribués au soutien au programme et aux activités de programme directes du ministère, au moyen d'une méthode de répartition appropriée (ETP, coûts de personnel, etc.). Idéalement, ces calculs seront effectués sur une feuille de calcul distincte; la méthode, les hypothèses sous-jacentes et les données de base y seront clairement énoncées.
8. Le cas échéant, inscrivez dans la colonne 8 les coûts des services fournis gratuitement par d'autres ministères. Les coûts ou les taux standards applicables pourront être obtenus auprès des ministères fournissant ces services (ou ils seront indiqués dans le RPP ou le RMR du ministère recevant les services). Idéalement, ces calculs seront effectués sur une feuille de calcul distincte; la méthode, les hypothèses sous-jacentes et les données de base y seront clairement énoncées.
9. Calculez le coût total de chaque activité de programme directe pour chacun des programmes et inscrivez ce total dans la colonne 9.

10. Dans les colonnes 10 à 13 du second modèle présenté ci-après, inscrivez l'ensemble des objets de coûts et des activités de programme directes, et indiquez les méthodes d'attribution des coûts des activités de programme directes aux objets de coûts ainsi que le coût des objets. Pour obtenir cette information, vous pouvez :

- dresser la liste des objets de coûts de chaque programme;
- relier les activités de programme directes aux objets de coûts;
- le cas échéant, faire le total des coûts de plusieurs activités de programme directes pour les rattacher à un objet de coûts donné;
- le cas échéant, subdiviser les coûts d'activités de programme directes données pour rattacher les segments ainsi obtenus à plusieurs objets de coûts. S'il est nécessaire de procéder à une telle subdivision, on utilisera à cette fin une méthode de répartition acceptée ou proposée par la direction du programme, par exemple un taux de répartition fixe

11. Inscrivez les volumes dans la colonne 14. Tout dépendant de l'objet des renseignements sur les coûts, vous pourriez décider d'indiquer le volume moyen étalé sur plusieurs années plutôt que le volume enregistré lors d'une année particulière ou le volume correspondant à la capacité maximale disponible. Le fait d'indiquer un volume moyen fera en sorte que les coûts unitaires ne varient pas considérablement d'une année à l'autre et que les niveaux établis correspondent à la réalité plutôt qu'à un niveau « idéal ».

12. Inscrivez les coûts unitaires dans la colonne 15. Pour obtenir les coûts unitaires, divisez le coût des objets de coûts (colonne 13) par les volumes (colonne 14).

Étape 6 – Modèle – Accroissement des coûts par activité de programme*

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Nom et code de l'activité de programme directe	Coûts directs	Avantages sociaux	Amortissement	Coût de financement	Soutien au programme	SI	Services fournis gratuitement	Coût total
\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$

Étape 6 – Modèle – Établissement du coût des objets de coûts*

10	11	12	13	14	15
Description de l'objet de coûts	Total des coûts d'activités de programme reliés à l'objet de coûts (d'après le tableau précédent)	Méthode de répartition des coûts des activités de programme directes aux objets de coûts	Coût de l'objet de coûts	Volume des extrants	Coût unitaire de l'objet de coûts (colonne 13 divisée par colonne 14)
	\$		\$		\$

*Il est prévu que les ministères ajoutent des éléments à ces modèles en fonction de leurs besoins particuliers, et qu'ils élaborent toutes les feuilles de calcul nécessaires.

Les ministères devraient effectuer les rapprochements requis avec les documents de référence afin de s'assurer qu'ils ont pris en considération tous les coûts.

Responsabilité

Il incombe à l'organisation de l'AFSTP d'effectuer les calculs et de fournir l'orientation fonctionnelle nécessaire. Une fois que ces calculs seront effectués, l'information doit être examinée lors de la seconde phase, de pair avec les gestionnaires de programmes et des SI concernés.

Tâche

Il est essentiel que les agents financiers fassent preuve de jugement professionnel et mettent à profit leurs compétences afin d'élaborer les feuilles de calcul requises et d'effectuer les calculs et les rapprochements.

Résultats

Cette étape permet d'établir le coût unitaire des objets de coûts. L'accomplissement de toutes les tâches précitées et l'intégration des coûts comme convenu permettent d'établir le coût unitaire des objets de coûts. Ce type d'établissement des coûts est nécessaire pour calculer le coût total d'un service dont les coûts sont recouvrables. Dans le cadre d'une décision de faire ou de faire faire, seuls les coûts touchés par la décision sont pertinents.

Seconde phase – Validation et confirmation des résultats

- ▶ À cette phase-ci, l'information obtenue à la première phase est examinée de pair avec les gestionnaires de programmes et des SI concernés. Les calculs mathématiques sont vérifiés et les hypothèses, les méthodologies, les rapprochements et la documentation sont examinés

afin de voir s'ils sont complets, exacts et raisonnables; également, on confirmera que les résultats correspondent au but de l'établissement des coûts, tel que défini à l'étape 1.

- ▶ Pour les cas très complexes ou de nature délicate, le ministère devrait envisager la possibilité de faire appel à une organisation externe pour valider ses résultats.
- ▶ Une fois que l'on aura conclu que les résultats sont valides sur le plan mathématique et qu'ils ont été obtenus conformément au présent guide et aux principes de comptabilité de gestion généralement reconnus, le ministère devrait communiquer avec l'utilisateur final pour confirmer que lesdits résultats répondent à ses besoins, tels que définis à l'étape 1.
- ▶ On consultera la liste de contrôle présentée ci-après; les ministères devraient ajouter à cette liste les éléments requis pour répondre à leurs besoins particuliers

Responsabilité

L'organisation de l'AFSTP est responsable de la validation des calculs. De plus, en collaboration avec les gestionnaires de programmes, elle confirme que les renseignements sur les coûts concordent avec le but de ces derniers. Dans le cas d'initiatives horizontales ou conjointes, il peut être nécessaire de consulter d'autres intervenants.

Tâches

L'organisation de l'AFSTP valide les sources de données, les hypothèses, la méthodologie et les calculs, en tenant compte du but de l'établissement des coûts. Elle veille aussi à ce que cette information soit bien documentée. S'il s'agit de cas complexes ou de nature très délicate, l'organisation de l'AFSTP ou la haute direction pourra décider de faire appel aux services d'un tiers indépendant et qualifié pour accomplir cette tâche.

En consultation mutuelle, l'organisation de l'AFSTP et la direction des programmes confirmeront que les renseignements sur les coûts concordent avec le but défini et sont suffisamment détaillés.

Résultats

Cette phase a pour résultat l'obtention de renseignements sur les coûts qui sont correctement calculés et qui satisfont au but visé.

Remarque : À ce stade-ci du processus, les gestionnaires pourront utiliser les renseignements sur les coûts pour effectuer une analyse coûts-avantages (par exemple, pour choisir entre différentes approches opérationnelles) ou une évaluation du risque, si les circonstances le justifient. Le *Guide d'analyse coûts-avantages pour le Canada* du Secrétariat expose une méthodologie détaillée pour effectuer de telles analyses et recommande notamment des taux d'actualisation. Les [politiques et publications du Secrétariat sur la gestion du risque](#) fournissent une orientation en matière d'évaluation du risque.

À retenir

La tenue de consultations tout au long des étapes qui précèdent se traduira par un processus de validation et de confirmation harmonieux.

Le fait de bien documenter les hypothèses, les sources de données et les méthodes renforce la crédibilité de l'initiative d'établissement des coûts. Cela permet aussi à l'organisation de l'AFSTP de répondre adéquatement à toutes les questions pouvant être soulevées par les décideurs; de plus, il s'agit d'une information de référence précieuse en prévision des exercices d'établissement des coûts ultérieurs.

Sixième étape – Liste de contrôle des calculs et de la validation des résultats*

Calculs

1. Veuillez décrire le contenu des feuilles de travail personnalisées et préciser les logiciels et méthodes d'établissement des coûts que vous avez utilisés.
2. Avez-vous vérifié si tous les titres de rubrique et toutes les données (objets de coûts, base des coûts, regroupements des coûts, éléments de coûts et volumes applicables) ont été saisis avec exactitude dans les feuilles de calcul ou par le logiciel? Avez-vous inséré des notes de bas de page au besoin? Avez-vous confirmé l'exactitude des formules?
3. Avez-vous effectué tous les calculs pertinents, jusqu'au niveau du coût unitaire (au besoin)?

Validation des résultats

1. Avez-vous examiné les listes de contrôle et les approbations relatives aux cinq premières étapes afin de vérifier que toutes les tâches avaient été accomplies et répondaient à tout le moins aux exigences énoncées dans le présent guide?
2. Avez-vous vérifié si les sources de données, les hypothèses, la méthodologie et les calculs étaient valides en effectuant des rapprochements entre cette information et les rapports financiers produits pour la période visée par l'exercice d'établissement des coûts?
3. Avez-vous effectué un rapprochement entre les renseignements sur les coûts (au niveau des objets de coûts) et votre base de coûts?
4. Avez-vous recueilli les données financières requises à partir de sources pertinentes?
5. Avez-vous vérifié l'exactitude de vos calculs sur le plan mathématique?
6. Avez-vous confirmé que l'information ainsi produite au sujet des coûts est raisonnable?
7. Avez-vous recueilli des données non financières pertinentes, notamment des données volumétriques sur les éléments de coûts, à partir de sources appropriées? Veuillez décrire les données non financières en question ainsi que leurs sources.
8. Avez-vous eu besoin de calculer des coûts unitaires? Dans l'affirmative, avez-vous recueilli les données requises sur les volumes des extrants et des résultats à partir de sources pertinentes?
9. Avez-vous examiné les listes de contrôle relatives aux cinq premières étapes afin de vérifier que toutes les tâches avaient été accomplies?

10. Avez-vous consulté des intervenants (internes et externes) ainsi que la haute direction, et avez-vous confirmé que les résultats de l'exercice d'établissement des coûts répond au but préalablement défini?

Signature

*Les ministères sont invités à compléter cette liste en fonction de leurs besoins particuliers.

Septième étape – Approbation

Le DPF et l'AFS approuvent au besoin les coûts établis aux fins des mémoires au Cabinet et des présentations au Conseil du Trésor.

- ▶ Les ministères doivent en outre établir un système hiérarchique d'approbation à l'interne pour améliorer l'assurance de la qualité, le contrôle interne et la reddition de compte à l'interne ainsi que pour veiller à ce que les consultations requises aient lieu.
- ▶ La hiérarchie d'approbation doit inclure à tout le moins l'organisation de l'AFSTP, l'utilisateur final de l'information et tous les autres intervenants importants.
- ▶ Au moment d'établir leur procédure interne d'approbation, les ministères doivent tenir compte de tous les facteurs de risque et des besoins particuliers à l'égard desquels une approbation rapide serait utile.
- ▶ On trouvera à la page suivante un exemple d'exigences minimales aux fins d'approbation par le DPF et l'AFS. Les ministères sont incités à y ajouter des éléments en fonction de leurs propre procédure d'approbation interne.
- ▶ Les ministères sont aussi encouragés à concevoir et à appliquer d'autres procédures d'approbation à différents niveaux et dans différents secteurs de leur organisation, à la fois pour servir de complément aux approbations du DPF et de l'AFS, et pour renforcer le contrôle interne et la responsabilisation.

Responsabilité

Il appartient au DPF ou à l'AFS de confirmer que l'information sur les coûts est pertinente et complète, et qu'elle a été établie en conformité avec le présent guide ainsi qu'avec les principes de comptabilité de gestion généralement reconnus. Cette confirmation est étayée par d'autres approbations internes portant sur l'information en question, selon des modalités conçues et mises en application par le ministère.

Tâches

Il est fortement recommandé au DPF ou à l'AFS de prévoir un processus interne pour s'assurer que l'exercice d'établissement des coûts à l'intérieur du ministère soit mené et documenté en conformité avec le présent guide et avec les autres politiques de gestion financière applicables.

Résultats

Par son approbation, le DPF ou l'AFS atteste de la qualité et de l'exhaustivité de l'information sur les coûts. Les ministères sont encouragés à prévoir et à exiger d'autres procédures d'approbation internes. La liste de contrôle fournie dans la présente annexe doit être considérée comme une exigence minimale.

À retenir

Le fait d'ajouter des éléments aux modèles et aux listes de contrôle d'approbation lors de chacune des sept étapes fournit une indication concrète des contrôles internes mis en place par le ministère ainsi que des capacités de comptabilisation des coûts dont il dispose.

Ces ajouts sont gages de responsabilisation et servent également à améliorer la transparence, la crédibilité, la qualité et l'exactitude de l'information sur la gestion des coûts.

Septième étape – Modèle d’approbation par le DPF ou l’AFS*

		Oui/Non (si la réponse est non, veuillez fournir une explication)
1.	Est-ce que l’AFSTP a approuvé la démarche visant à confirmer que les utilisateurs finals ont été dûment consultés dans le but de définir clairement le but pour lequel l’information sur les coûts est requise?	
2.	Est-ce que l’AFSTP a approuvé la démarche visant à confirmer que des consultations adéquates ont eu lieu entre son organisation, les gestionnaires de programmes et des SI et d’autres ministères dans le but de saisir tous les coûts applicables?	
3.	Est-ce que l’AFSTP a approuvé la démarche visant à confirmer que l’ensemble des méthodologies, des sources de données et des hypothèses ont bien été documentées?	
4.	Est-ce que l’AFSTP a approuvé la démarche visant à confirmer que toutes les autres approbations internes ont été données par les intervenants concernés?	
5.	Est-ce que l’AFSTP a approuvé la démarche visant à confirmer que les six premières étapes décrites dans le <i>Guide d’établissement des coûts</i> du Secrétariat ainsi que les modèles et les listes de contrôle ont été utilisés à chaque étape? (Le DPF et l’AFS donnent leur approbation à cet égard à la septième étape.)	

Signature du DPF ou de l’AFS

En ma qualité [de DPF/d’AFS], j’atteste que, selon mon opinion professionnelle, l’information relative aux coûts a été préparée en conformité avec le *Guide d’établissement des coûts*, que cette information est présentée de façon fidèle, que les analyses requises ont été effectuées et que l’on a fait preuve de diligence raisonnable.

*Les ministères sont invités à compléter cette liste en fonction de leurs besoins particuliers.

Résumé des sept étapes

Étape	Organisation responsable	Résultats
1. Définir le but de l'exercice d'établissement des coûts	Les gestionnaires du ministère, en consultation avec l'organisation de l'AFSTP du ministère	Énoncé clair du but de l'information requise, par exemple étayer une décision de la part de la direction ou donner suite aux exigences d'un organisme central Échéancier et degré de détail requis à l'appui du but défini
2. Définir les objets de coûts	Les gestionnaires de programmes, en consultation avec l'organisation de l'AFSTP du ministère	Définition des objets de coûts à considérer à l'appui du but visé et pour obtenir le degré de détail désiré Hypothèses sous-jacentes, ces dernières devant être documentées à mesure qu'elles sont élaborées
3. Déterminer la base des coûts	L'organisation de l'AFSTP du ministère, en consultation avec les gestionnaires des SI et des programmes ainsi qu'avec d'autres intervenants, le cas échéant	Déterminer si la base des coûts fera appel aux budgets, aux chiffres réels, à des prévisions ou à une combinaison de ces sources, selon le cas; documenter les sources et les hypothèses Coûts directs des programmes, coûts de soutien des programmes et coûts des SI Coûts d'immobilisations Immobilisations, coûts historiques et valeur comptable nette aux fins du calcul de l'amortissement Durée de vie utile des biens Coût des stocks utilisés pour les activités de programme, si ces coûts sont élevés Taux d'intérêt débiteur du Trésor Coûts des services fournis par d'autres ministères, par exemple les locaux fournis par TPSGC, les contributions aux RASE et d'autres régimes d'assurance par le Secrétariat, l'indemnisation des accidentés du travail accordée par RHDC et les services juridiques financés par le ministère de la Justice
4. Déterminer la classification des coûts	L'organisation de l'AFSTP du ministère, en consultation avec les gestionnaires des SI et des programmes ainsi qu'avec d'autres intervenants, le cas échéant	Subdivision des coûts pertinents à l'intérieur de la base des coûts entre coûts directs et coûts indirects
5. Choisir les méthodes d'attribution des coûts	L'organisation de l'AFSTP du ministère, en consultation avec les gestionnaires des SI et des programmes ainsi qu'avec d'autres intervenants, le cas échéant	Éléments de coûts; il faut choisir ces derniers en fonction des relations de cause à effet, dans la mesure où c'est raisonnable et abordable Regroupements des coûts similaires
6. Effectuer les calculs	L'organisation de l'AFSTP	Calcul des coûts par – soutien au programme, SI et activités de services directes Bases de répartition Unités d'extrants
Valider et confirmer	L'organisation de l'AFSTP du ministère, en consultation avec les gestionnaires des SI et des programmes ainsi qu'avec d'autres intervenants, le cas échéant	Validation des calculs et des hypothèses Confirmation du fait que l'information sur les coûts concorde avec le but défini à l'étape 1

Étape	Organisation responsable	Résultats
7. Approuver	Le DPF ou l'AFS L'AFSTP et les autres intervenants internes	Approbation par le DPF ou l'ASF de l'information sur les coûts devant figurer dans les présentations au CT et dans les MC Approbation interne de tous les autres exercices d'établissement des coûts

Application des sept étapes de l'établissement des coûts

Voici un exemple de la manière de recourir à l'approche en sept étapes.

Contexte : Un ministère ayant des centres de services partout au pays a déterminé que la demande dans une région donnée suffisait à justifier l'installation d'un nouveau centre de service à cet endroit. Le sous-ministre a demandé combien il en coûterait pour mettre en place un nouveau centre de services. Pour répondre à cette question, on utilise l'approche d'établissement des coûts en sept étapes décrite précédemment. Le mode d'attribution des coûts est exposé à la page suivante.

Première étape – But de l'établissement des coûts

- ▶ Le but consiste à déterminer le coût d'un nouveau centre de services régional.

Deuxième étape – Objet de coûts

- ▶ L'objet de coûts est le nouveau centre de services.

Troisième étape – Base des coûts

- ▶ Le gestionnaire de programme et les agents financiers de l'organisation de l'AFSTP consultent les gestionnaires compétents des directions des programmes et des SI au sujet du lancement et des besoins courants du nouveau centre de services; ils déterminent que les coûts suivants doivent entrer dans la base des coûts :
 - les coûts salariaux et non salariaux (p. ex., la formation annuelle de tout le personnel sur place);
 - le matériel et les fournitures utilisés par l'ensemble du personnel (ordinateurs, formulaires, fournitures de bureau, etc.);
 - les coûts des installations (p. ex., location des locaux et frais de téléphone et de télécommunications);
 - les coûts différentiels de gestion opérationnelle au niveau de l'administration centrale et de la région relatifs à la gestion et à la supervision, ainsi qu'à la surveillance du nouveau centre de services;
 - les coûts différentiels des SI engagés en vue de fournir un soutien au nouveau centre de services.

Quatrième étape – Classification des coûts

-
- ▶ Les coûts directs établis ont trait aux services directs fournis aux clients du centre (services aux clients); les coûts indirects englobent tous les autres coûts (les coûts de gestion de programmes et les coûts des SI pertinents ainsi que les coûts de soutien sur place).

Cinquième étape – Attribution des coûts

- ▶ Étant donné que le ministère compte déjà un certain nombre de centres de service, le gestionnaire responsable de l'élaboration des programmes et l'agent financier de l'organisation de l'AFSTP conviennent qu'il est raisonnable d'utiliser le mêmes éléments de coûts que ceux ayant servi pour ces centres.

Sixième étape – Calcul, validation et confirmation des résultats

L'organisation de l'AFSTP, en consultation avec les gestionnaires des SI et des programmes ainsi qu'avec d'autres intervenants, le cas échéant, effectue les tâches suivantes :

- ▶ attribution des coûts rattachés directement aux services aux clients, regroupement de tous les coûts indirects similaires et attribution de l'ensemble des coûts au moyen d'éléments de coûts pertinents;
- ▶ récapitulation de l'ensemble de l'information, avec le degré de détail requis, et rapprochements avec les données de référence;
- ▶ examen des calculs – pour en vérifier l'exactitude – ainsi que des résultats, des hypothèses, de la documentation et des méthodologies – pour s'assurer qu'ils sont raisonnables;
- ▶ confirmation auprès du bureau du sous-ministre que l'information sur les coûts répond aux besoins du sous-ministre.

Septième étape – Approbation

On obtient les approbations requises pour préciser que les procédures d'approbation à l'interne ont été suivies et que les listes de contrôle et les modèles ont été utilisés.

Annexe C – Étude de cas – Décision de faire ou de faire faire

1.1 Présentation du concept de « faire ou faire faire »

La décision de faire ou de faire faire est l'une des décisions que les gestionnaires ministériels prennent fréquemment lorsqu'ils envisagent différentes approches possibles d'exécution de programmes. Typiquement, cette décision reposera sur la comparaison des coûts différentiels et des avantages associés à l'exécution d'une fonction ministérielle à l'interne plutôt qu'à l'externe, notamment en la confiant au secteur privé, à un organisme à but non lucratif ou à un autre ordre de gouvernement. C'est ce que l'on appelle souvent l'impartition. La décision de faire ou de faire faire peut avoir à une fonction nouvelle ou existante.

Les raisons qui appuient la décision de faire ou de faire faire varient. Cette décision peut reposer sur des facteurs économiques et autres, par exemple la possibilité de réaffecter des ressources limitées, comme des employés hautement qualifiés, d'une fonction secondaire à une fonction prioritaire à l'intérieur d'un ministère.

Il existe d'autres facteurs, d'ordre qualitatif, qui doivent également être pris en considération, notamment :

- ▶ la nécessité ou la capacité de réaffecter des ressources existantes à d'autres priorités à l'interne;
- ▶ les conséquences de l'absence d'expertise à l'interne en raison de l'impartition;
- ▶ les répercussions sur les intervenants, qui peuvent inclure les clients ainsi que les employés qui exécutent la fonction;
- ▶ le risque de voir un entrepreneur externe faire une soumission inférieure afin d'être en mesure de négocier un prix plus élevé plus tard, une fois que le ministère aura recours à ses services;
- ▶ la nécessité pour les entrepreneurs externes de se conformer aux normes de qualité et de rendement établies par le gouvernement du Canada;
- ▶ le risque de dépendance à l'égard des entrepreneurs externes.

Bien qu'il soit difficile d'attribuer une valeur pécuniaire fiable à ces éléments, il ne faut pas négliger les risques éventuels qui peuvent en découler. En effet, ces facteurs qualitatifs peuvent se révéler importants, peut-être même plus que les résultats quantitatifs préconisés dans l'analyse des coûts.

L'étude de cas présentée ici porte exclusivement sur les aspects de l'établissement des coûts relatifs à la décision de faire ou de faire faire.

1.2 Objectif

La présente étude de cas vise à illustrer l'application de l'approche en sept étapes exposée à l'annexe B. L'examen d'une décision de faire ou de faire faire montre comment cette approche logique d'établissement des coûts peut s'appliquer tout aussi efficacement à un enjeu stratégique, comme une décision relative à un autre mode d'exécution de programmes, qu'à l'établissement des coûts d'un service permanent.

1.3 Hypothèses

L'étude de cas est fondée sur les hypothèses suivantes :

- ▶ Seuls les aspects de la décision de faire ou faire faire qui ont trait à l'établissement des coûts seront abordés;
- ▶ La fonction analysée consiste en un service fourni à des clients externes (la décision de faire ou faire faire pourrait aussi s'appliquer à d'autres fonctions ministérielles, comme des activités de soutien ou des projets spéciaux ponctuels);
- ▶ Tout le personnel interne participant à l'exécution du programme sera réaffecté à des activités qui présentent un degré de priorité plus élevé à l'intérieur du ministère. Ce faisant, il n'y aura pas de rajustement de l'effectif;
- ▶ L'étude de cas a trait à un service ministériel existant (la décision de faire ou de faire faire pourrait aussi porter sur un nouveau service);
- ▶ La comparaison sera fondée sur des paramètres identiques, c'est-à-dire que le rendement associé au service sera le même, que la prestation se fasse à l'interne ou à l'externe – mêmes extrants, même qualité et même quantité;
- ▶ Le service interne est fourni de la façon la plus efficiente possible (une étude portant sur l'efficacité montre que l'entrepreneur ne jouit d'aucun avantage indu en raison des processus internes inefficients, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de prendre en considération de telles inefficiences dans l'étude de cas);
- ▶ Il faut déterminer le coût du service à l'interne, de manière à disposer de données pertinentes pour établir les coûts dont il convient de tenir compte (coûts évitables) dans le cadre de l'analyse à l'appui de la décision de faire ou de faire faire – ce volet de l'exemple d'étude de cas sera inutile dans le cas d'un ministère disposant d'un système d'établissement des coûts qui fournit déjà des données détaillées sur les coûts de ses activités (p. ex., les relations de causalité entre les coûts et les objets de coûts);
- ▶ Le ministère ne dispose que d'un prix de soumission estimatif;

-
- ▶ L'objet de l'analyse est de mesurer l'incidence économique des solutions envisagées, par conséquent, les postes hors trésorerie y sont inclus.

Les différentes étapes de l'étude de cas seront regroupées en deux volets : le volet A portera sur les données relatives à l'exécution à l'interne et le volet B, sur celles relatives à l'impartition.

1.4 Valeur actualisée nette (VAN)

Pour être en mesure d'établir une comparaison appropriée dans le cadre d'une décision de faire ou de faire faire, il faut disposer de renseignements sur les coûts différentiels, à la fois à court, à moyen et à plus long termes. La comparaison des coûts sur une période plus longue a pour objet de mettre en lumière les variations de coûts qui surviendront lors d'exercices subséquents, par exemple à la suite de l'échéance puis du renouvellement des baux et des contrats, de même qu'au fil du remplacement des immobilisations. Pour examiner une période raisonnable, il faut prendre en considération la durée des contrats et des baux qui sont importants pour la fonction visée ainsi que la durée de vie utile et la valeur des immobilisations clés. On pourra opter pour une période plus courte dans le cas de fonctions jugées peu complexes et à faible risque. La période minimale recommandée correspond habituellement à l'exercice en cours et aux cinq exercices suivants. On trouvera une orientation concernant les taux d'actualisation à utiliser dans le *Guide d'analyse coûts-avantages pour le Canada*, publié par la Division des affaires réglementaires du Secrétariat.

2.0 Application des sept étapes de l'établissement des coûts

Étape 1 : But de l'établissement des coûts

L'établissement des coûts relatif à la décision de faire ou de faire faire vise à mettre en lumière la différence de coût découlant de la prestation des services à l'interne ou à l'externe, considérant les coûts évités si les services ne sont pas fournis à l'interne et l'ensemble des coûts, déduction faite des revenus éventuels, à prévoir s'ils sont fournis à l'externe.

Plus précisément :

- ▶ En optant pour la prestation à l'interne, le but est de calculer le coût net total qui pourra être évité si la fonction fait l'objet d'une impartition;
- ▶ En optant pour la prestation à l'externe, le but est de calculer le coût d'impartition net.

L'analyse portera sur l'exercice en cours et les cinq suivants.

La décision de faire ou faire faire ne reposera pas – sauf dans le cas d'un nouveau service – sur une comparaison entre le coût à engager par le gouvernement pour la prestation du service et le coût de l'impartition du service, car une telle comparaison pourrait donner lieu à des distorsions. Si un ministère opte pour l'impartition d'un service en se fondant sur une telle comparaison, sa

décision risque d'être erronée, si elle ne tient pas compte de certains coûts internes qui ne peuvent être entièrement évités, par exemple :

- ▶ La partie des coûts de gestion de programmes et des SI attribués à un service ne peuvent être entièrement évités si le service fait l'objet d'une impartition, à moins qu'il existe une relation causale directe. Ainsi, les coûts liés à des enjeux en matière de politiques et de gouvernance sont susceptibles de demeurer inchangés si un des services ministériels est exécuté par un entrepreneur plutôt qu'à l'interne;
- ▶ Le coût d'amortissement d'une immobilisation d'un ministère, comme un laboratoire de recherche, pourrait être partagé par un certain nombre de services en fonction de l'utilisation qu'ils en font. Si l'un de ces services est interrompu, le coût d'amortissement total de l'installation ne changera pas pour autant, parce que ce coût découle d'investissements déjà effectués. Dès lors, le coût devra être réparti entre un plus petit nombre d'utilisateurs.

Étape 2 : Objets de coûts

La décision de faire ou de faire faire repose sur deux objets de coûts qui servent tous deux à déterminer l'écart de coût entre les deux possibilités :

Option A. Objet de coûts de la prestation à l'interne

Ici, il faut déterminer quels coûts seraient évités, plus précisément les coûts nets totaux (l'ensemble des coûts directs) et la fraction applicable des coûts de soutien au programme et des coûts des SI, sans oublier le coût des services fournis gratuitement, le cas échéant.

Option B. Objet de coûts de l'impartition

Cette fois, il faut déterminer le coût net de l'impartition, soit le prix de soumission estimatif, les coûts transitoires ponctuels, les nouveaux coûts de gestion du marché, les coûts de gestion du programme et les coûts des SI à l'appui de la gestion du nouveau marché d'impartition, le coût des services fournis gratuitement et les revenus compensatoires, le cas échéant.

Étape 3 : Base des coûts

Option A. Base des coûts de l'objet de coûts de la prestation à l'interne

Il faut tout d'abord circonscrire les coûts de prestation du service à l'interne avant de pouvoir, lors des étapes subséquentes, déterminer quels coûts sont évitables et doivent de ce fait être pris en considération pour étayer la décision de faire ou de faire faire. Les coûts à envisager sont énumérés ci-après. Il s'agit notamment des coûts ministériels, des coûts des services fournis gratuitement par d'autres ministères et des coûts reliés aux avantages sociaux des employés relevant du Secrétariat.

Coûts de la prestation à l'interne	\$
Salaires	X
Fournitures	X
Déplacements	X
Formation	X
Téléphone	X
Location de matériel	X
Entretien des véhicules	X
Amortissement des actifs	X
Soutien au programme	X
Services internes (SI)	X
Total – Coûts ministériels	X
Services fournis gratuitement par d'autres ministères	X
Avantages sociaux	X
Total	X

Option B. Base des coûts de l'objet de coûts de l'impartition

Les coûts pertinents de l'objet de coûts applicable à l'impartition sont ceux qui résultent de la prestation du service par l'entrepreneur. Ils comprennent le prix estimatif demandé par l'entrepreneur pour le service, déduction faite des nouveaux revenus pouvant être produits et engendrer des avantages pour le ministère et l'administration publique dans son ensemble. De plus, le ministère doit prendre en considération les coûts transitoires pertinents, notamment les pénalités découlant de la résiliation d'un bail avant l'échéance, ainsi que les coûts nouveaux, le cas échéant, par exemple aux fins du suivi du rendement (voir le tableau ci-après).

Coût de l'impartition		
Éléments de coûts	Coût	Commentaires
Prix de soumission estimatif	X	Prix de soumission estimatif, qui pourra être fondé sur une DP
Coûts transitoires	X	Coûts transitoires ponctuels, notamment les sommes payables aux employés en vertu des conventions collectives
Gestion de programme (salaires, F et E)	X	Coûts de gestion du marché, y compris les activités de surveillance et d'évaluation du rendement, le règlement des différends, etc.

Coût de l'impartition		
Éléments de coûts	Coût	Commentaires
Soutien au programme	X	Coût de soutien au programme relativement à la gestion du marché d'impartition
Services internes (SI)	X	Coûts des SI à l'appui de la gestion du marché d'impartition
Frais relatifs à l'aliénation des actifs	X	Coût d'aliénation d'actifs qui deviendront excédentaires (en particulier les véhicules réservés pour la prestation à l'interne)
Locations	X	Coût des pénalités en cas de résiliation avant l'échéance ou paiements effectués
Sous-total	X	
Revenus :		
Produit de l'aliénation des actifs	(X)	Tiré principalement de la vente de véhicules réservés pour la prestation à l'interne
Coût total de l'impartition pour le ministère	X	
Services fournis gratuitement par d'autres ministères	X	
Avantages sociaux	X	
Total	X	

Étape 4 – Classification des coûts

Option A. Classification des coûts de la prestation à l'interne

Dans le cas d'une décision de faire ou de faire faire, les coûts de la prestation du service à l'interne qui sont pertinents correspondent aux coûts évitables. Il est beaucoup plus facile de déterminer les coûts évitables lorsque l'on a procédé à la classification des coûts (directs et indirects), à leur attribution (attribution directe ou répartition) et à la définition des relations causales.

La classification des coûts de la prestation du service à l'interne a pour objet de faciliter les consultations qui devront être menées entre l'organisation de l'AFSTP, le gestionnaire de programme et les parties qui assurent le soutien au programme et les SI à l'intention du programme, de manière à déterminer lesquels de ces coûts sont évitables, en tout ou en partie. Les coûts directs seront habituellement évitables en raison de leur relation de cause à effet avec le service imparti, tandis que les coûts indirects seront souvent évitables en partie seulement. Une portion des coûts indirects sera tout de même engagée même si l'on opte pour l'impartition. Le tableau qui suit contient des renseignements sur les coûts directs et indirects du service.

Classification des coûts – Prestation à l'interne				
Éléments de coûts	Total	Directs	Indirects	Commentaires
Salaires	X	X		
Fournitures	X	X		
Déplacements	X	X		
Formation	X	X		
Téléphone	X	X		
Location de matériel	X	X		Matériel réservé au service
Entretien des véhicules	X	X		Véhicules réservés au service
Amortissement des actifs	X		X	Installations partagées avec d'autres services
Soutien au programme	X		X	Soutien au programme
Services internes (SI)	X		X	Soutien fourni par les SI
Total – Coûts ministériels	X	X	X	
Services fournis gratuitement par d'autres ministères	X		X	TPSGC (locaux), RHDCC (indemnisation des accidentés du travail), SCT (cotisation de l'employeur aux régimes de santé), Justice (services juridiques)
Avantages sociaux	X		X	Attribution selon les salaires
Total – Coûts	X	X	X	

Option B. Classification des coûts de l'impartition

La classification des coûts de l'impartition a pour objet de faciliter les consultations qui devront être menées entre l'organisation de l'AFSTP, le gestionnaire de programme et les parties qui assurent le soutien au programme et les SI à l'intention du programme, de manière à déterminer l'incidence que la décision d'impartition aura sur les coûts directs et indirects de chaque intervenant. Voir le tableau suivant.

Classification des coûts – Impartition				
Éléments de coûts	Total	Directs	Indirects	Commentaires
Prix de soumission estimatif	X	X		
Gestion de programme (salaries, F et E)	X	X		Nouveaux coûts découlant directement de l'impartition
Soutien au programme			X	Coûts à l'appui de la gestion de la fonction impartie
Services internes (SI)	X		X	Coûts des SI à l'appui de la gestion du marché
Coûts transitoires :				} Coûts découlant directement de l'interruption de la prestation à l'interne
Salaires, F et E	X	X		
Frais relatifs à l'aliénation des actifs	X	X		
Locations	X	X		
Total – Coûts ministériels	X	X	X	
Services fournis gratuitement par d'autres ministères	X		X	TPSGC (locaux), RHDCC (indemnisation des accidents du travail), SCT (cotisation de l'employeur aux régimes de santé), Justice (services juridiques)
Avantages sociaux	X		X	
Total – Coûts	X	X	X	

Le prix de soumission représente évidemment un coût direct du service. Il en est de même de la gestion du programme, car des employés sont affectés à la gestion, à la surveillance et à l'évaluation du programme exécuté par voie d'impartition. Les coûts de soutien des programmes et les coûts des SI sont indirects; ils correspondent aux coûts de soutien aux fins de la gestion du programme exécuté par voie d'impartition.

Étape 5 – Attribution des coûts

Attribution des coûts – Prestation à l'interne

Cette étape comporte deux options. L'Option A-1 a trait à l'attribution des coûts et l'Option A-2, à l'estimation de la fraction évitable des coûts attribués si l'on interrompt la prestation à l'interne.

Option A-1. Attribution des coûts de prestation à l'interne

La classification des coûts de prestation à l'interne est nécessaire si l'on veut calculer les coûts qui ne sont pas évitables, c'est-à-dire qui doivent tout de même être engagés en cas d'impartition du service. Le tableau qui suit montre comment les coûts directs et indirects figurant dans un tableau précédent sont attribués en cas de prestation à l'interne.

Attribution des coûts – Prestation à l'interne				
Éléments de coûts	Total	Direct	Indirect	Méthode
Salaires	X	X		Attribution directe
Fournitures	X	X		Attribution directe
Déplacements	X	X		Attribution directe
Formation	X	X		Attribution directe
Téléphone	X	X		Attribution directe
Location de matériel	X	X		Attribution directe
Entretien de véhicules	X	X		Attribution directe
Amortissement des actifs	X		X	Utilisation estimative
Soutien au programme	X		X	Nombre d'employés
Services internes (SI) :				
Communications	X		X	Niveau d'effort
Technologie de l'information	X		X	Niveau d'effort
Autres SI	X		X	Nombre d'employés
Total – Coûts ministériels	X	X	X	
Services fournis gratuitement par d'autres ministères	X		X	La plupart de ces coûts regroupés sont attribués en fonction du nombre d'employés; les coûts affectés aux locaux correspondent à un pourcentage des salaires
Avantages sociaux	X		X	Pourcentage des coûts salariaux
Total – Coûts	X	X	X	

Le tableau qui suit montre que, bien que le coût de la plupart des SI soit attribué en fonction du nombre d'employés, les coûts des fonctions de TI, de traitement des documents et de communications sont pour leur part attribués en fonction du niveau d'effort estimatif, soit la proportion de ressources qui, selon l'estimation faite par le gestionnaire de chaque fonction, est consacrée au soutien de la prestation à l'interne.

Les éléments de coûts de la colonne « Méthode » dans le tableau précédent sont mentionnés à titre d'exemple seulement. À la suite des consultations et des analyses qu'ils mèneront eux-mêmes à l'interne, les ministères seront en mesure de déterminer les éléments de coûts qui conviennent le mieux à leurs besoins.

Les coûts des services suivants, fournis gratuitement par d'autres ministères, sont regroupés puis répartis par le ministère en fonction du nombre d'ETP, étant donné qu'il s'agit d'une méthode jugée raisonnable pour procéder à la répartition de ces coûts :

- ▶ TPSGC – services des locaux;
- ▶ RHDC – indemnisation des accidentés du travail;
- ▶ Justice – services juridiques;
- ▶ Secrétariat – cotisations de l'employeur aux régimes de soins de santé des employés.

Pour ce qui est du coût des RASE, le ministère en fait la répartition en fonction des coûts salariaux.

Option A-2. Coûts de prestation à l'interne qui sont évitables

Les données qui précèdent servent à approfondir l'analyse des coûts et à déterminer les coûts évitables en fonction des relations de causalité. Il est nécessaire de consulter les gestionnaires responsables du soutien au programme et des SI pour comprendre les variations de coûts afin d'être en mesure d'estimer les coûts évitables, qui constituent dans ce contexte les coûts pertinents. En voici un exemple.

Coûts évitables de la prestation à l'interne				
Éléments de coûts	Directs	Indirects	Évitables en tout ou en partie	Commentaires
Salaires	X		100 %	Ces coûts sont évitables parce qu'ils sont directement associés au service à l'interne et seraient interrompus si l'activité faisait l'objet d'une impartition; tous les coûts transitoires figurent sous l'option impartition.
Fournitures	X		100 %	
Déplacements	X		100 %	
Formation	X		100 %	
Téléphone	X		100 %	
Location de matériel	X		100 %	
Entretien des véhicules	X		100 %	
Amortissement des actifs		X	Néant	Pour ces actifs, l'amortissement est fondé sur le passage du temps plutôt que sur l'usage

Coûts évitables de la prestation à l'interne				
Éléments de coûts	Directs	Indirects	Évitables en tout ou en partie	Commentaires
Soutien au programme		X	80 %	20 % des coûts ne peuvent être évités
Services internes (SI) :				
Communications		X	Néant	
TI		X	Néant	
Autres		X	30 %	70 % des coûts ne peuvent être évité
Total – Coûts ministériels évitables	X	X		
Services fournis gratuitement par d'autres ministères		X	75 %	25 % de ces coûts seront tout de même engagés à l'appui de la gestion du programme imparti
Avantages sociaux		X	75 %	25 % de ces coûts seront tout de même engagés au titre des coûts salariaux directs de gestion du programme
Total – Coûts évitables	X	X		

Ces coûts sont évitables en tout ou en partie ou inévitables. Le tableau ci-dessus contient les mêmes éléments de coûts que le tableau précédent, mais il comporte une colonne de plus afin d'indiquer la fraction évitable : si le coût est entièrement évitable, on inscrira 100 % dans cette colonne; un pourcentage inférieur indiquera que le coût n'est évitable qu'en partie; enfin, Néant correspond à un coût que l'on ne peut éviter d'engager.

À la suite des consultations, on a établi que les services ministériels de traitement de documents, de communications et de soutien des TI continueront d'être requis à l'égard du service.

B. Attribution des coûts du service imparti

Il est nécessaire d'attribuer les coûts directs et les coûts indirects associés à l'impartition du service conformément à la classification des coûts établie. Puisque les seuls coûts indirects applicables ont trait au soutien de la gestion des programmes et aux SI, il faut déterminer les éléments de coûts associés à ces derniers.

Dans la présente étude de cas, les consultations menées par le ministère permettent de constater que la meilleure façon d'attribuer les coûts de soutien de la gestion des programmes consiste à se fonder sur le nombre d'employés participant à la gestion du programme faisant l'objet d'une

impartition (ce qui englobe les activités de gestion et de surveillance du marché ainsi que l'évaluation du rendement du service impartit).

L'examen des coûts des SI a montré que les fonctions des finances et de l'approvisionnement sont les seules qui soient requises de façon importante, il est donc nécessaire d'attribuer uniquement les coûts qui s'y rapportent. L'éléments de coûts utilisé correspondra à la somme estimative de temps et d'effort consacrée par ces fonctions à l'appui du service. Une fois ces montants calculés, le solde des coûts de ces fonctions sera attribué au reste du ministère de la manière habituelle (ce solde sera regroupé avec les autres coûts des SI, et le tout sera attribué en fonction des éléments de coûts pertinents).

Bien que certains autres coûts de SI puissent être attribués à la gestion du service impartit, ces derniers sont tellement minimes qu'il n'est pas nécessaire de les calculer. S'ils devaient augmenter subséquemment, ils pourraient être répartis de la même manière que dans le cas des fonctions des finances et de l'approvisionnement. Le tableau qui suit illustre le mode d'attribution des coûts du service impartit selon leur classification exposée au tableau précédent.

Attributions des coûts du service impartit				
Éléments de coûts	Coût total	Directs	Indirects	Attribution/répartition
Prix de soumission estimatif	X	X		Attribution directe
Gestion de programme	X	X		Attribution directe (coûts de gestion, de surveillance et d'évaluation du marché)
Soutien au programme	X		X	Répartition fondée sur le nombre d'employés
Services internes (SI) :				
Finances	X		X	Somme d'efforts à l'appui de la gestion du marché
Approvisionnements	X		X	Somme d'efforts à l'appui de la gestion du marché
Coûts transitoires :				
Salaires	X	X		} Coûts découlant directement de l'interruption de la prestation du service à l'interne
Produit net de la disposition de matériel de l'État	(X)	(X)		
Locations	X	X		
Sous-total	X	X	X	
Services fournis	X		X	

Attributions des coûts du service imparti				
Éléments de coûts	Coût total	Directs	Indirects	Attribution/répartition
gratuitement par d'autres ministères				
Avantages sociaux	X		X	
Total	X	X	X	

Il importe de comprendre que les éventuels coûts de l'impartition qui dépassent le prix prévu aux termes du marché ne doivent être inclus dans les coûts ministériels que s'il s'agit de nouveaux coûts découlant directement de la gestion de ce mode de prestation différent.

Étape 6 – Calcul des coûts

Option A. Coûts de prestation à l'interne qui seraient évités

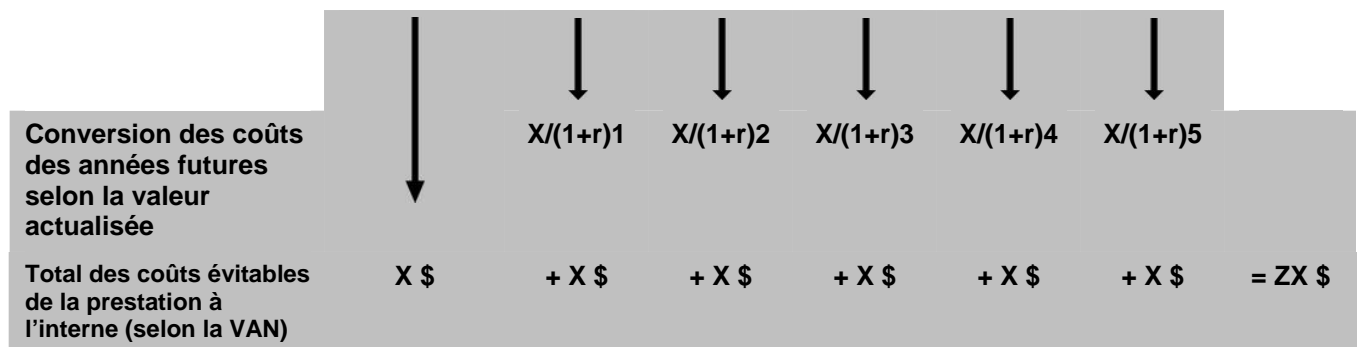
Dans le cadre d'une analyse devant sous-tendre une décision de faire ou de faire faire, les calculs se feront en deux étapes : d'abord, il faut déterminer les coûts évitables si l'on a recours à l'impartition; ensuite, il faut déterminer la VAN (Valeur actualisée nette) des coûts en question au cours d'une période raisonnable (en général l'année de référence et les cinq années suivantes). On trouvera une orientation au sujet de la VAN dans le [Guide d'analyse coûts-avantages pour le Canada](#) du Secrétariat.

Le total des coûts évitables, en tout et en partie, correspond au produit de la multiplication du coût direct ou indirect pertinent par le pourcentage indiqué dans le tableau. Ainsi, selon ce tableau, 80 p. 100 des coûts indirects au titre du soutien des programmes (gestionnaires au niveau de la direction et de la région) sont évitables, de même que 75 p. 100 des coûts des avantages sociaux.

Le tableau qui suit montre quelle est la VAN des coûts de prestation à l'interne qui pourraient être évités si l'on avait recours à l'impartition.

Valeur actualisée nette des coûts de la prestation à l'interne pouvant être évités avec l'impartition						
Éléments de coûts	Année en cours (X = coûts de la prestation à l'interne)	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Salaires	X	X	X	X	X	X
Fournitures	X	X	X	X	X	X
Déplacements	X	X	X	X	X	X

Valeur actualisée nette des coûts de la prestation à l'interne pouvant être évités avec l'impartition						
Éléments de coûts	Année en cours (X = coûts de la prestation à l'interne)	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Formation	X	X	X	X	X	X
Téléphone	X	X	X	X	X	X
Location de matériel	X	X	X	X	X	X
Entretien des véhicules	X	X	X	X	X	X
Amortissement des actifs	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
Soutien au programme	80 % sont évitables	80 % sont évitables	80 % sont évitables	80 % sont évitables	80 % sont évitables	80 % sont évitables
Services internes (SI) :	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables
Traitement des documents et communications	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
TI	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
Autres	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables	30 % sont évitables
VAN des coûts de la prestation à l'interne						
Services fournis gratuitement	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables
Avantages sociaux	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables	75 % sont évitables
Total	X	X	X	X	X	X



Option A – Coûts de l'impartition

Le tableau qui suit présente la VAN des coûts nets associés à l'impartition du service, à partir de l'information relative aux coûts dans le tableau précédent.

Valeur actualisée nette des coûts de l'impartition						
Éléments de coûts	Année en cours	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Prix de soumission estimatif	X	X	X	X	X	X
Gestion de programmes	X	X	X	X	X	X
Soutien à la gestion des programmes (permanent)	X	X	X	X	X	X
Services internes (permanents)	X	X	X	X	X	X
Coûts transitoires :						
Salaires	X	X	X	X	X	X
Soutien de la gestion des programmes	X	X	X	X	X	X
Services internes	X	X	X	X	X	X
Produit net de la disposition de matériel	(X)	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
Locations	X	X	X	Néant	Néant	Néant
VAN des coûts ministériels	X	X	X	X	X	X
Services fournis gratuitement	X	X	X	X	X	X
Avantages sociaux	X	X	X	X	X	X
Total – Valeur actualisée nette	X	X	X	X	X	X

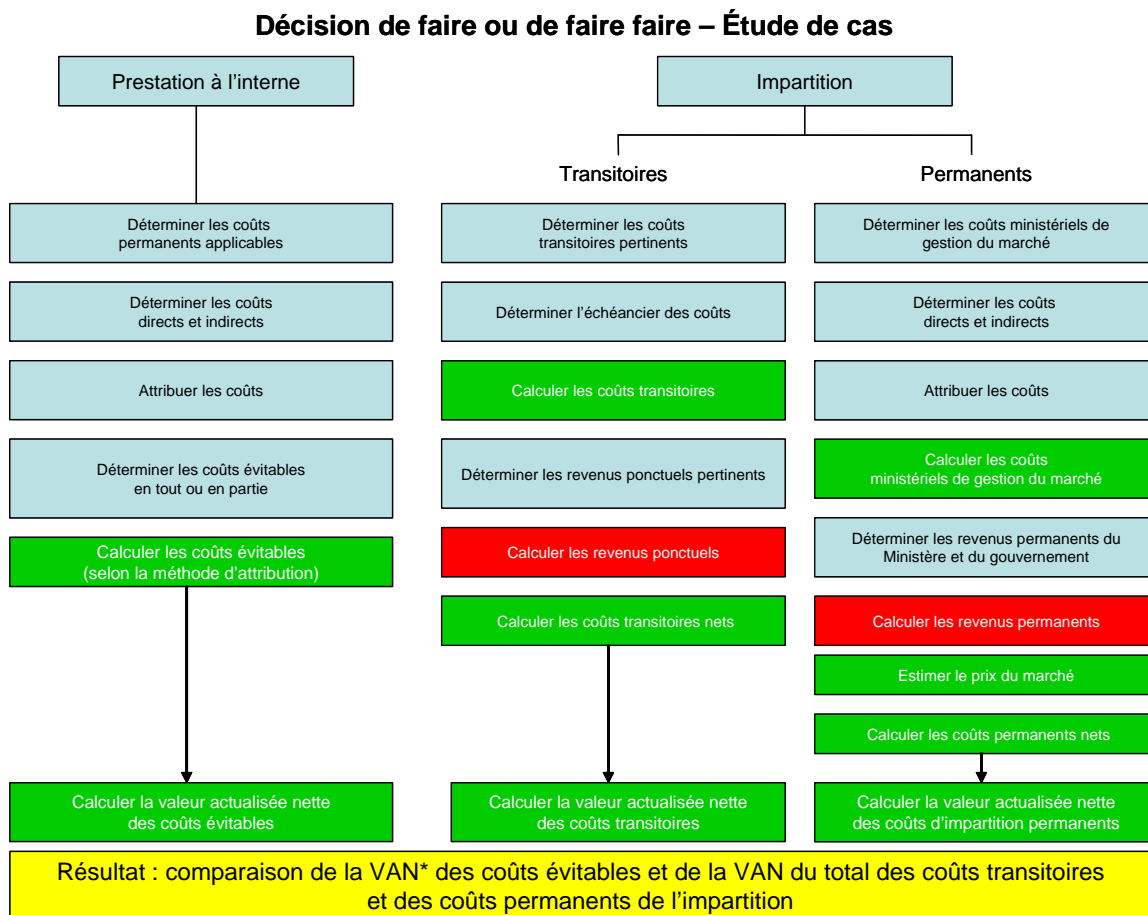
	↓	↓	↓	↓	↓	↓	
Conversion des coûts des années futures selon la valeur actualisée		$X/(1+r)^1$	$X/(1+r)^2$	$X/(1+r)^3$	$X/(1+r)^4$	$X/(1+r)^5$	
Coûts associés à l'impartition (selon la VAN)	X \$	+ X \$	+ X \$	+ X \$	+ X \$	+ X \$	= YX \$

Calcul de la différence entre les coûts

La dernière étape de cette analyse en vue de choisir entre faire et faire faire consiste à soustraire des coûts de la prestation à l'interne qui seraient évités grâce à l'impartition des coûts découlant de cette impartition. Si le résultat est positif, cela signifie qu'il en coûtera moins au ministère s'il confie la prestation du service à un entrepreneur que s'il le fournit à l'interne; autrement dit, les coûts évitables sont supérieurs aux coûts de l'impartition. Si au contraire le résultat est négatif, cela laissera penser qu'il est plus économique de continuer de fournir le service à l'interne, car les coûts d'impartition sont supérieurs aux coûts que l'on peut éviter d'engager en cessant de fournir les services à l'interne.

Étant donné l'incertitude inhérente au calcul de coûts ultérieurs, il serait bon de procéder à une analyse de sensibilité, par exemple en recalculant les données prévisionnelles selon des scénarios optimistes et pessimistes. Ces renseignements, ainsi que les prévisions, devraient être fournis aux décideurs.

Voici un résumé des mesures prises dans la présente étude de cas pour en arriver au résultat final.



*VAN = Valeur actualisée nette

Annexe D – Documents de référence

Législation

Loi sur la gestion des finances publiques, article 19
Loi sur les frais d'utilisation, alinéa 4(1) d), paragraphe 4(2)
Lois relatives à des ministères ou organismes précis

Instruments stratégiques

Politique sur les services communs
Politique sur les imputations interministérielles et les virements entre crédits
Politique sur les autorisations spéciales de dépenser les recettes
Politique sur la structure de gestion, des ressources et des résultats
Politique sur les normes de service pour les frais d'utilisation
Politique sur les paiements de transfert
Normes comptables du Conseil du Trésor
Norme comptable 3.1 du Conseil du Trésor – Immobilisations
Norme comptable 3.1.1 du Conseil du Trésor – Logiciels
Manuel de comptabilité selon la Stratégie d'information financière
CICA 3060
Taux d'intérêt débiteur mensuels du Trésor pour des périodes d'un an et plus
Guide d'analyse coûts-avantages pour le Canada
Guide pour la préparation de présentations au Conseil du Trésor
Profil des services internes
Bureau du Conseil privé, mémoires au Cabinet
Gestion du risque – Politiques et publications

Autres ressources

Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada, analystes des secteurs de programmes
Division des stratégies de gestion financière, de l'établissement et de l'imputation des coûts