

Chapitre 18 : Le calcul des coûts

Plan

Les différentes catégories de calcul de coûts

La justification des crédits

Le calcul des coûts

Le principe "coût unitaire x nombre d'unités"

L'évaluation globale du coût

La répartition par titre

Les différentes catégories de dépense

Les dépenses de personnel

Les dépenses de fonctionnement

Les transferts courants

Les investissements exécutés par l'Etat

Les directives relatives aux lois de finances imposent, dans leurs articles 46 pour l'UEMOA et 45 pour la CEMAC, que soient présentés en annexe à la loi de finance des projets annuels de performance (PAP). Seule, cependant, le texte de la Directive UEMOA impose, dans les PAP, la restitution des coûts associés aux actions et projets ainsi que la justification de l'évolution des crédits d'une année sur l'autre ; seul le guide didactique de la Directive CEMAC, et non le texte de la directive, propose le chiffrage des coûts des actions (voir les encadrés *Article 46 – Directive UEMOA* et *Article 45 – Directive CEMAC, guide didactique*). On retrouve là deux éléments fondamentaux de la méthodologie des budgets de programme. La présentation du budget en *programme* et *actions* n'est pas suffisante. Il faut justifier les coûts des actions et, comme les directives y invitent, faire la part des nouvelles mesures et des dépenses tendancielles, au sens où ces termes ont été explicités dans un chapitre précédent. Il existe plusieurs concepts de coûts entre lesquels il convient de choisir. En prévision c'est l'estimation des coûts qui permet de justifier des crédits qui importe. Elle peut être accompagnée de la séparation entre tendanciel et mesures nouvelles. Des méthodes simples peuvent aider à justifier les crédits en fonction de la catégorie de dépense.

Article 46 - Directive UEMOA

La loi de finances de l'année est accompagnée :

...

– d'annexes explicatives :

1. développant pour l'année en cours et l'année considérée, par programme ou par dotation, le montant des crédits présentés par nature de dépense. Ces annexes sont accompagnées du projet annuel de performance de chaque programme qui précise :

a) la présentation de chacune des actions et de chacun des projets prévus par le programme, des coûts associés, ... ;

b) la justification de l'évolution des crédits par rapport aux dépenses effectives de l'année antérieure ;

...

Article 45 - Directive CEMAC - guide didactique

1.4 Les projets annuels de performance (PAP). *Corollaires de l'introduction des objectifs et des indicateurs, les projets annuels de performance sont des annexes obligatoires au projet de loi de finances établis pour chaque programme. Ils présentent la stratégie, les objectifs et les indicateurs de performance de chacun des programmes ainsi que des précisions sur les méthodes de renseignement des différents indicateurs. Ils précisent également les coûts des actions et des projets ainsi que le plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'Etat des programmes auxquels ils se réfèrent (article 45).*

Les différentes catégories de calculs de coûts

A la budgétisation programmatique sont généralement associés plusieurs types de calculs des coûts.

Coûts ex ante (estimés) et coûts ex post (observés)

En prévision, les coûts *ex ante* sont exprimés dans la nomenclature des programmes, c'est-à-dire en *comptabilité budgétaire*.

En exécution, est tenue la *comptabilité budgétaire* d'exécution, en nomenclature des programmes, mais également la *comptabilité générale*, selon le plan comptable de l'Etat, qui permet d'analyser le contenu par nature des programmes.

Coûts directs et coûts complets

Les *coûts directs* sont ceux qui résultent des dépenses liées aux programmes et actions opérationnels. Les *coûts complets* résultent de la reconstitution d'une information complète obtenue en ventilant dans les actions opérationnelles les actions ou programmes support.

Les actions support au sein d'un programme opérationnel sont ventilées entre les actions opérationnelles du programme. Les actions d'un programme support sont ventilées entre les programmes et actions opérationnels auxquels elles assurent un support.

Le calcul des coûts complets est relativement compliqué et, dans un premier temps, à éviter.

Calcul base zéro ou en variation

Le calcul base zéro porte sur l'ensemble des activités des programmes, alors que le calcul en variation ne porte que sur les activités nouvelles ou sur les modifications apportées aux activités en cours. Le calcul en base zéro est conseillé car c'est le seul qui permet de mesurer les économies à réaliser, bien que les directives ne mentionne que la justification de l'évolution des crédits par rapport aux dépenses effectives de l'année antérieure, et non dans l'absolu.

Le calcul en base zéro, ou en d'autres termes, la justification au premier franc CFA, ne remet pas en question le contenu des programmes et des actions, mais uniquement le chiffrage de leurs coûts. Il est cohérent avec la détermination du tendanciel dans la mesure où c'est la justification des crédits tendanciels qui permet de repérer les économies de coûts susceptibles d'être réalisées (à politique inchangée).

La justification des crédits

La justification des crédits consiste à les accompagner d'éléments qui expliquent les montants des crédits demandés. L'explication est à la fois qualitative et quantitative. Dans ce dernier cas, il s'agit de calcul de coûts *ex ante*. La justification des crédits doit rester simple mais :

- permettre au MF d'évaluer la pertinence du montant des crédits demandé ;
- être exhaustive en ce sens que la totalité des crédits demandés doit être justifiée.

La justification des crédits est très différente de la présentation des crédits en budget de moyens, en ce sens qu'une décomposition du budget, en prévision, dans une nomenclature par nature de dépense, par exemple, selon la nomenclature du plan comptable de l'Etat, n'est pas une justification des crédits. En effet, celle-ci doit, avant d'être chiffrée, exposer les objectifs qui seront atteints au moyen des coûts justifiés, et les activités qui seront mises en œuvre et justifieront de façon opérationnelle les coûts consentis.

La justification des crédits expose des dépenses par nature de la façon la plus adaptée à la justification des crédits des activités de l'action concernée que la nomenclature du plan comptable.

Par exemple une action *Communication et information sur l'action du ministère* pourrait être constituée de cinq activités :

Action : communication et information sur l'action du ministère	
Activités	
Communiqués de presse	
Rencontre avec les journalistes	
Emissions de radio et télévision	
Rencontres en régions	
Rédaction de prospectus	

Chaque activité fait l'objet d'une estimation des coûts, de manière spécifique à l'activité, soit par un seul calcul, soit après décomposition de l'activité en tâches, par exemple pour l'activité *Rencontre avec les journalistes* :

Activité : Rencontre avec les journalistes	
Justification des crédits par nature	Coûts
Location de salles et pauses-café	15 000
Distribution de documents	4 000
Rencontres au ministère	4 300
Appui d'un consultant	5 000

Le calcul des coûts

La justification des crédits est donc une explication du contenu de l'activité et un calcul très simple du coût de l'activité. Deux méthodologies sont généralement admises. La première consiste à chercher un déterminant de la dépense, son coût unitaire, et obtenir le coût par produit du coût unitaire et du nombre d'unités de déterminant de la dépense. La seconde cherche à évaluer globalement le coût d'une activité. Dans les deux cas, il est nécessaire de déterminer la répartition des coûts par titre.

Le principe "coût unitaire x nombre d'unités"

Le déterminant de la dépense est un élément de l'activité dont dépendent tous les autres éléments de la dépense. Une revue plus systématique des déterminants de la dépense est proposée dans le paragraphe *Les différentes catégories de dépenses*. On se propose ici de traiter la question sous forme d'exemples.

Le déterminant de la dépense peut être une dépense particulière qui représente une part importante de la dépense. Par exemple, dans le cas de la mise à disposition de classes équipées en meubles et en matériel pédagogique, la classe (c'est-à-dire le bâtiment) est un déterminant de l'ensemble "classe + meubles + livres et cahiers". Le coût de l'activité exprimé sous la forme :

$$\text{coût unitaire} \times \text{nombre d'unités}$$

est le produit du nombre de classe par le coût unitaire de l'ensemble "classe + meubles + livres et cahiers".

Le coût de l'activité peut être chiffré sur la base d'un seul calcul *coût unitaire x nombre d'unités* de déterminant de la dépense ou de plusieurs calculs appliquées à plusieurs sous-activités ou tâches qui composent l'activité. A titre d'exemple, on peut considérer, dans le tableau 1, un extrait des activités de la *Nomenclature unifiée et harmonisée du secteur rural* du Burkina Faso. Chaque activité est classée dans une action du budget de programme.

Les unités de déterminants de la dépense apparaissent clairement dans la colonne *Unité de mesure*. L'estimation des coûts de chaque activité peut prendre la forme d'un calcul unique *coût unitaire x nombre d'unités*, mais la détermination du coût unitaire a été, dans beaucoup de cas précédée d'une analyse de l'activité en tâches aux fins de chiffrage.

La première activité, par exemple, est la somme de tâches (ou sous-activités) de nature très différents : des tâches de contacts avec les populations (Sensibilisation, formation, organisation des populations), des tâches d'études (identification des sites), des investissements (réalisation des ouvrages de récupération, végétalisation), et du suivi évaluation (suivi évaluation). Un coût unitaire de l'hectare ne peut donc résulter que d'une analyse préalable des coûts à un niveau plus détaillé.

Certaines activités complexes pourraient avoir plusieurs déterminants de la dépense. Par exemple, le calcul du coût de l'activité Construction de stations, fermes aquacoles, alevinières, écloseries et étangs communautaires pourrait être basée sur les déterminants 1) stations 2) fermes aquacoles 3) alevinières 4) écloseries et étangs communautaires.

Tableau 1 - Extrait de la *Nomenclature unifiée et harmonisée du secteur rural*

INTITULE	DESCRIPTION	UNITE DE MESURE	ACTION
Récupérer les terres dégradées	Sensibilisation, formation, organisation des populations, équipement, identification des sites, réalisation des ouvrages de récupération, végétalisation, suivi évaluation	Ha	Protection des ressources naturelles et adaptation aux changements climatiques
Fixer des dunes	Sensibilisation, formation, organisation des populations, équipement, identification des sites, réalisation des ouvrages de récupération, végétalisation, suivi évaluation	Ha	Protection des ressources naturelles et adaptation aux changements climatiques
Former les acteurs aux techniques de gestion des stocks et de conservation de produits agricoles	Formation sur la gestion des stocks et les techniques de conservation des produits agricoles	Bénéficiaire	Renforcement de capacités
Former les entrepreneurs agricoles en techniques managériales	Formation des entrepreneurs agricoles sur les techniques de direction, d'organisation et de gestion comptable de leurs entreprises.	Bénéficiaire	Renforcement de capacités
Réaliser des ouvrages aquacoles	Construction de stations, fermes aquacoles, alevinières, écloseries et étangs communautaires	Ouvrage	Accroissement de la production aquacole
Assurer le fonctionnement et l'entretien des ouvrages aquacoles	Dotation en moyens humains, matériels et financiers pour le fonctionnement et l'entretien des ouvrages	Ouvrage	Accroissement de la production aquacole

Même dans le cas d'activité plus simple, tel que, par exemple Formation sur la gestion des stocks et les techniques de conservation des produits agricoles, il est nécessaire, pour déterminer le coût du déterminant de la dépense (le bénéficiaire), de préciser la nature de la formation, sa durée, ...

L'évaluation globale du coût

Il n'est pas toujours facile, voir même conceptuellement justifié, de décomposer le coût d'une activité en le produit d'un coût unitaire par un nombre d'unités, tout simplement par qu'il n'existe pas de possibilité d'identifier des unités.

Ceci est particulièrement le cas des fonctions support. Considérons à titre d'exemple l'activité de la Direction administrative et financière (DAF) d'un ministère. Il n'est pas possible de procéder selon le principe *coût unitaire x nombre d'unités*.

Dans ce cas, l'évaluation du coût prévisionnel de l'activité considérée part du coût observé et apprécie s'il convient de faire des économies ou de consentir des dépenses supplémentaires. Ainsi, la DAF utilise des personnels et achète des fournitures, du carburant et d'autres dépenses de fonctionnement. Une analyse des dépenses est faite au regard de l'activité de la DAF et de ses objectifs. Y a-t-il des personnels sous-utilisés ou, au contraire, au vu de la charge de travail, ne faut-il pas faire des recrutements. Les fournitures sont-elles gaspillées ou, au contraire, les activités de la direction ne sont-elles pas entravées par le manque de moyens matériels. A l'issue de cette analyse, un nouveau coût peut être proposé, basé sur le coût initialement observé et sur des propositions d'évolution des moyens humains et matériels.

La répartition par titre

La présentation des crédits et leur justification, quel que soit le degré de simplification admis, doit, pour respecter les directives relatives aux lois de finances, séparer les crédits selon la nomenclature par catégorie de l'UEMOA ou par titre de la CEMAC. Pour simplifier on entendra par "titre" dans ce qui suit "catégorie ou titre".

Les directives imposent la présentation par titre explicitement au niveau des programmes, implicitement au niveau des actions. Pour obtenir ce résultat, il est nécessaire de respecter ce niveau de désagrégation au niveau auquel se justifient les crédits, c'est-à-dire à celui des activités.

Les *dépenses d'investissements exécutés par l'Etat* s'entendent, si une cohérence doit être assurée entre la nomenclature budgétaire ci-dessus et le plan comptable de l'Etat, comme les seules *immobilisations (corporelles ou incorporelles)*.

On sait que les dépenses des projets contiennent souvent bien d'autres dépenses que des dépenses d'immobilisation. Elles sont cependant aujourd'hui classées pour leur totalité en titre 5. Avant de procéder à une désagrégation des coûts d'un projet en les différents titres, il faut tenir compte d'un certain nombre de règles et mesurer l'enjeu de la répartition.

Il existe deux façons pour l'Etat d'exécuter un projet :

1. directement par ses propres services qui font appel à une entreprise ou à d'autres prestataires extérieurs à l'administration ;
2. par une *agence d'exécution*, autonome par rapport à l'administration, bénéficiant d'une personnalité juridique distincte de celle de l'Etat.

Le vocable "agence d'exécution" est entendu ici au sens large : agence d'exécution qualifiée comme telle, ONG, bureau d'études, ...

Dans les deux cas, dès lors qu'il est fait appel à des prestataires extérieurs à l'administration d'Etat, les dépenses de personnel exposées par l'entreprise ou l'agence d'exécution n'ont pas à être comptabilisées en tant que telles dans les dépenses budgétaires de l'Etat. Ce dernier est, vis-à-vis de l'entreprise ou de l'agence d'exécution, dans une relation d'acheteur à fournisseur. L'Etat achète des biens et services (titre 3) ou des immobilisations (titre 5) ; plus rarement, il peut effectuer des transferts (titre 4) au bénéfice de l'Agence, qui reçoit à ce titre une subvention de l'Etat (pour conduire des actions bien définies en son nom).

La question de la fongibilité asymétrique du titre 2 ne se pose donc pas pour les projets concernant des investissements, ou les achats de prestations.

Toutefois, si des "projets" portent, par exemple sur des formations, et que celles-ci sont effectuées par des personnels de l'Etat, les rémunérations correspondantes devraient alors être inscrites en crédits de titre 2, et faire partie du plafond des dépenses de personnel.

Cependant, l'enjeu qui se pose est de connaître la réalité du budget du ministère, sa véritable répartition entre les titres 2, 3, 4 et 5 dans la perspective de la mise en place de l'approche programme. Il est alors nécessaire de prendre en compte plusieurs aspects de la gestion des ressources humaines. 1) Les projets prévoient des primes de fonction pour les fonctionnaires mis à disposition et d'autres formes de sur-salaire. 2) Un certain nombre de projet agissent en substitution de l'administration et leur personnel contractuel peut être considéré comme du personnel indispensable à l'administration pour réaliser ses missions.

Reste la question de la fongibilité asymétrique du titre 5. Dès lors que chaque « projet » sera, en raison de son ampleur, représenté par une *action spécifique* au sein d'un programme, ou par une *activité spécifique* au sein d'une action, rien n'empêche de rétablir la vérité des natures de dépenses, et de porter les crédits en titre 3 ou 5 selon les cas (ou à les répartir entre les deux titres), l'activité devant être, comme l'action, présentée dans ses différentes natures de dépenses, et suivie par ailleurs (notamment en réalisation) comme un tout, c'est à dire en faisant la somme des dépenses de toute nature relevant du projet

En pratique, dans de nombreux cas, il sera sans doute possible de considérer qu'une activité relève d'un seul titre, 3 ou 5, éventuellement 4.

Les différentes catégories de dépense

La justification des crédits est spécifique à chaque action. Cependant, quelques méthodes assez générales peuvent être proposées pour chaque type de dépense, à adapter aux particularités de chaque action.

Les dépenses peuvent être classées en fonction de leur nature et de leur fonction support / opérationnel. Au niveau des catégories de la Directive 06/2009 UEMOA (les numéros des titres équivalents de la CEMAC plutôt que leurs intitulés sont rappelés) pour ce qui concerne la nature de la dépense, le tableau 1 propose ce classement.

A l'intérieur de ce classement, le calcul des coûts repose sur la recherche des déterminants de la dépense.

Tableau 1 – Dépenses budgétaires

Catégorie UEMOA et numéro des titres CEMAC	Sous-titre A ou B	Fonction
2. <i>Dépenses de personnel</i>	A : personnel fonction support du ministère	support
	B : personnel des programmes opérationnels (<i>exemple</i> : salaires des enseignants)	opérationnelle
3. <i>Dépenses d'acquisition de biens et services</i>	A : fonctionnement administratif	support
	B : fonctionnement non administratif (<i>exemple</i> : achats de médicaments, de livres d'école, ...)	opérationnelle
4. <i>Dépenses de transferts courants</i>		opérationnelle
5. <i>Dépenses d'investissements exécutés par l'Etat</i>	A : investissements administratifs	support
	B : projets de développement	opérationnelle

Les dépenses de personnel

Une méthode simple consiste à :

A – Identifier les effectifs à recruter.

B – Les répartir en quelques catégories.

C – Appliquer autant de taux de salaires (y compris indemnités) moyens.

L'identification des nouveaux effectifs est différente selon qu'il s'agit d'actions opérationnelles ou d'actions support. Dans le cas d'actions opérationnelles, les déterminants de la dépense de personnel sont souvent fonction des caractéristiques physiques des actions (nombre d'élèves, nombre de dossiers à traiter, ...). Dans le cas d'actions support, l'identification des nouveaux effectifs nécessaires est plus difficile, compte tenu du caractère souvent immatériel des fonctions support.

Les dépenses de fonctionnement

Les dépenses de fonctionnement peuvent revêtir la nature de *fonction support* ou de *dépense opérationnelle*

La nature *support / opérationnelle* est souvent perceptible au niveau ultérieur de la ligne du plan comptable de l'Etat, dans le budget de moyens. C'est le cas par exemple de lignes telles que *Matériels pédagogiques*, *Fournitures scolaires*, *Vaccins* ou *Médicaments*. Ce n'est pas le cas de lignes telles que *Autres dépenses d'achats de biens et services* lorsque le montant très important, et non l'intitulé de la ligne, implique nécessairement une fonction opérationnelle.

Dans le budget de programmes, les actions sont définies a priori comme support ou opérationnelle.

Les bâtiments administratifs construits ou achetés sont au titre 5.

Les dépenses de fonctionnement support

S'agissant d'actions nouvelles, on peut penser que, dans la plupart des cas, le développement de l'activité support s'accompagne de nouveaux effectifs et, éventuellement de nouveaux locaux. Il est possible, cependant, d'envisager un développement de l'activité support indépendamment de celui des effectifs, par exemple des dépenses nouvelles d'études

et de communication. Des déterminants possibles de la dépense sont alors ceux de l'encadré ci-dessous.

Dépense	Déterminant de la dépense
Matières, matériel et fournitures	Effectifs + hausse des prix
Entretien et de maintenance	Surfaces + hausse des prix
Prestations de services	Effectifs + hausse des prix
Eau, électricité, gaz, et autres sources d'énergie	Surfaces + hausse des prix
Dépenses de communication	Au cas par cas
Frais de transport et de mission	Effectifs + hausse des prix
Autres achats de biens et services	Au cas par cas

Les dépenses de fonctionnement opérationnelles

Leur nature précise est identifiée par la justification des crédits. Le calcul des coûts d'une mesure nouvelle ou de l'extension (ou la réduction) d'une mesure en cours dépend de la nature exacte de la dépense. Par exemple :

Dépense (ligne du PCE)	Déterminant de la dépense
Matériels pédagogiques	Nombre d'élèves + politique de qualité
Fournitures scolaires	Nombre d'élèves + politique de qualité
Alimentation détenus	Nombre de détenus + politique d'amélioration des conditions de vie
Habillement détenus	Nombre de détenus + politique d'amélioration des conditions de vie
Vaccins et consommables PEV de routine	Nombre de vaccinés

Les transferts courants

La encore, la justification des crédits précise les caractéristiques du transfert. Une classification peut être proposée, adaptée à la recherche des déterminants de la dépense.

Dépense	Déterminant de la dépense
Transferts ayant la nature de salaires	Effectifs x taux
Transferts ayant la nature de dépenses de fonctionnement opérationnel	Comme les dépenses de fonctionnement opérationnel
Transferts proportionnels à l'effectif d'une population	Effectifs x taux. Approcher une présentation en volume (nombre de bénéficiaires) et en prix (dépense unitaire moyenne). Distinguer entre : 1. Les dispositifs de transferts à " guichet ouvert " : a. Estimation du nombre de bénéficiaires : indiquer les hypothèses de calcul. b. Prévision de la dépense unitaire moyenne : indiquer les hypothèses de calcul. 2. Les dispositifs de transferts " contingentés " (c'est-à-dire dont le volume des prestations est déterminé de manière exogène) : prévision de la dépense unitaire moyenne.
Transferts à d'autres entités	Décision politique. Présenter les dispositifs et les hypothèses de calcul.
Transferts proportionnels à une activité	Activité x taux
Transferts ayant la nature d'un projet de développement	Comme un projet du PIP

Les investissements exécutés par l'Etat

Chaque investissement est spécifique et la justification des crédits l'appréhende comme tel.

Les méthodes de calcul des coûts peuvent cependant s'inspirer de ce qui suit.

Les dépenses d'investissement

A – Pour l'investissement support, distinguer :

- **Le petit investissement** (équipement des agents : matériels, bureautique, mobilier,...) : analyser comme le fonctionnement dont il se rapproche en fonction des déterminants physiques (essentiellement les effectifs pour le matériel de bureau et les surfaces pour l'entretien immobilier).
- **L'équipement** (véhicules, machines,...) : à suivre selon une logique de renouvellement du parc.
- **Les dépenses immobilières** : à suivre par projet ou par catégories de projets (objets, montants, échéanciers prévisionnels de réalisation et échéanciers financiers).

B – Pour les projets de développement :

1. Soit il s'agit de **projets individuellement significatifs**, il convient alors de les identifier et d'en fournir les éléments explicatifs : montants, échéanciers de réalisation et échéanciers financiers,...
2. Soit il s'agit de **projets non individuellement significatifs**, il convient alors de les regrouper en ensembles homogènes et d'en fournir, à ce niveau, les éléments explicatifs mentionnés ci-dessus.