



GUIDE PRATIQUE D'ÉTABLISSEMENT DES COÛTS DE LA PRESTATION DE SERVICES

Pour les administrations fédérales
provinciales/territoriales et municipales

Ce guide permet aux administrations fédérales,
provinciales/territoriales et municipales de comprendre la
terminologie et la méthodologie d'établissement des coûts
de la prestation de services.

**Groupe de travail de CPSSP sur le cadre de référence
de l'établissement des coûts**

13 février 2016

ÉBAUCHE



Table des matières

Contexte	3
Objectifs	3
Comment calculer le coût de revient	5
Déterminer la méthodologie de calcul du coût de revient	7
Le regroupement d'activités par type d'activités	11
Déterminer le niveau d'efforts requis.....	14
Conclusion.....	16
ANNEXE A - Utilisation d'un modèle de planification par activités (PPA) pour estimer la répartition des efforts opérationnels	17
Lexique.....	23

Contexte

Le Conseil de la prestation des services du secteur public (CPSSP) a exprimé son intérêt de poursuivre le travail en matière d'établissement des coûts et de partager les pratiques exemplaires dans ce domaine. Le 28 mai 2013, un atelier sur les stratégies d'établissement du prix et du coût a eu lieu à Winnipeg.

Lors de la réunion de mars 2015 des Conseils mixtes, Service Canada et ServiceOntario ont présenté leurs pratiques exemplaires et approches relativement à l'établissement des coûts pour leurs processus et activités de prestation de services respectifs. Il leur a en outre été demandé de collaborer avec d'autres administrations pour élaborer un guide d'établissement des coûts. Ce guide comprendrait une approche d'établissement des coûts au sein des administrations et à l'échelle de celles-ci, particulièrement en matière de migration des modes et de coût par transaction dans un environnement numérique.

Un nouveau groupe de travail sur le cadre de référence de l'établissement des coûts a été établi en juillet 2015 avec un mandat de *permettre de comprendre la terminologie et la méthodologie d'établissement des coûts de la prestation de services et de créer un cadre de référence en matière d'établissement des coûts qui comprenne les principes et définitions courants, ainsi qu'un Guide d'établissement des coûts en tant que principal produit livrable.*

Outre l'examen des approches de Service Canada et de ServiceOntario en matière d'établissement des coûts, le groupe de travail a également pu faire part de l'approche de la Direction du coût de revient, du financement et du soutien à la gestion du Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Solidarité sociale du Québec, ainsi que de celle d'Immigration, Réfugiés et Citoyenneté Canada relative au programme de passeport.

Le guide suivant d'établissement des coûts tient compte de ces diverses approches en soulignant les étapes communes relevées et en fournissant des détails pratiques.

Objectifs

Le principal objectif de ce Guide d'établissement des coûts est de fournir aux administrations un ensemble d'outils les aidant dans les domaines suivants :

- Prendre des décisions éclairées en matière d'établissement des coûts de la prestation de services;
- Évaluer l'efficacité et l'efficacité des programmes par mode de prestation;
- Déterminer les coûts de prestation de services, notamment ceux propres aux modes de prestation;
- Créer et analyser des scénarios relatifs au transfert de services d'un mode de prestation à un autre;
- Favoriser l'uniformisation des pratiques en matière de coût de revient;
- Assurer la comparabilité des résultats dans le temps, entre les secteurs d'activités d'un ministère ou organisme et entre d'autres ministères ou organismes pancanadiens;

- Assurer un degré élevé de précision et de fiabilité en ce qui concerne le coût de revient;
- Établir des règles de gestion du coût de revient claires;
- Proposer des éléments clés pour connaître de façon précise et fiable l'utilisation des ressources humaines dans le but de déterminer le coût de revient des services.

Comment calculer le coût de revient

Il existe différentes façons de calculer le coût de revient des services rendus par un ministère ou un organisme. Le choix de la méthode à utiliser dépend du contexte dans lequel l'organisation évolue, de ses besoins en matière de coût de revient de même que des ressources disponibles pour mettre en place le coût de revient et le tenir à jour périodiquement.

Le présent guide propose quelques méthodologies utilisées au Canada pour calculer le coût de revient. Contrairement à la comptabilité financière, le coût de revient ne fait pas l'objet de normes établies par un organisme de réglementation d'où la nécessité de définir les grands principes utilisés dans les méthodologies. Notons cependant qu'on retrouve des pratiques recommandées, par exemple celles de [l'International Cost Estimating and Analysis Association \(ICEAA\)](#). De plus, le [Guide d'établissement des coûts du Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada](#) fournit une approche en sept étapes en matière d'établissement des coûts que doivent suivre les ministères fédéraux.

1. La première étape et la plus importante est de définir le **but de l'établissement des coûts** : quel est le but visé par la collecte des renseignements sur les coûts?
2. Il faut ensuite définir les **éléments de coûts** : quel élément l'établissement des coûts cible-t-il (par exemple, une activité, un extrant, un service, un résultat immédiat)?
3. Il est ensuite nécessaire de définir la **base des coûts** : quels coûts sont pertinents à l'objet et au but de l'établissement des coûts?
4. Il est également nécessaire de procéder à la **classification des coûts** : quels coûts peuvent être associés directement à l'objet et au but des coûts et quels autres sont moins directs (comme le coût des activités de soutien)?
5. L'étape d'**attribution des coûts** vise à déterminer les méthodologies appropriées d'attribution des coûts à l'objet des coûts. Les méthodes retenues doivent être raisonnables et efficaces sur le plan du coût en fonction du but visé par la collecte des renseignements sur les coûts.
6. Une fois tous ces renseignements recueillis, il est temps de passer à l'étape de **calcul, de validation et de confirmation**; c'est-à-dire 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 précisé à la première étape.
7. Enfin, la plupart des organisations nécessitent une forme ou une autre d'**approbation**.

Il est à noter que certains principes sont essentiels, et ce, peu importe la méthodologie de calcul du coût de revient utilisée. Ces principes sont :

- 1- ***Avant de commencer tout exercice d'établissement des coûts, il est essentiel pour toutes les parties de comprendre de manière claire et précise l'objectif visé par cette collecte de renseignements. Comprendre exactement la décision que les renseignements justifieront est la première étape essentielle.***
- 2- ***Les données alimentant le modèle du coût de revient sont fiables et contribuent à la qualité des résultats.***

Le coût de revient est réalisé à l'aide de données provenant de plusieurs sources, soit le recensement organisationnel des efforts ou la modélisation des efforts, le système comptable et les systèmes d'informations de gestion. Afin que les résultats du coût de revient soient précis et fiables, il faut que ces données soient elles-mêmes fiables. Elles doivent aussi être disponibles dans un délai permettant de respecter les échéanciers établis pour la production des résultats.

a) Recensement organisationnel des efforts

- Il est important qu'un outil de suivi du temps soit utilisé pour répartir les efforts du personnel parmi les tâches qui leur sont assignées. Ces tâches doivent être associables aux activités prévues dans le recensement organisationnel des efforts.
- Chaque unité administrative doit remplir le recensement organisationnel des efforts selon les consignes établies et dans les temps requis.
- Chaque gestionnaire doit approuver le recensement des efforts de son unité administrative. Il doit s'assurer que l'intégralité des efforts correspondant aux membres du personnel qui ont été sous la responsabilité de l'unité administrative pendant la période couverte par le recensement est adéquatement répartie parmi les activités.
- Toute modification à la répartition des efforts entre les activités (à la demande du gestionnaire, des supérieurs de ce dernier ou de la direction responsable du calcul du coût de revient) doit faire l'objet d'une approbation par le gestionnaire responsable de l'unité administrative.

b) Système comptable

Les travaux du coût de revient exploitent le plein potentiel du système comptable et des processus de comptabilisation des dépenses.

c) Systèmes d'informations de gestion

Les travaux du coût de revient s'alimentent des systèmes d'informations appropriés pour obtenir des statistiques de gestion répondant aux besoins des travaux.

3- L'expertise et les outils de travail adéquats sont des conditions essentielles à la réalisation du coût de revient.

La réalisation du coût de revient exige une connaissance approfondie du modèle, notamment de ses composantes et des étapes de calcul ainsi que de l'ensemble des services offerts par l'organisation. Pour assurer la réussite des travaux, il est donc important

- d'établir une culture de partage et de transfert des connaissances et d'en faire la promotion auprès de tous les membres du personnel travaillant à la réalisation du coût de revient;
- de favoriser le développement des compétences en tenant compte des particularités de l'environnement comptable et des outils financiers de l'organisation et la formation continue en lien avec le coût de revient pour encourager l'innovation et l'optimisation des travaux.

L'expertise des membres du personnel travaillant à la réalisation du coût de revient doit être soutenue par des outils de travail adéquats. Ces derniers doivent

- faciliter le travail des parties prenantes;

- favoriser l'atteinte d'un équilibre entre un niveau élevé de qualité de l'information et l'investissement nécessaire pour atteindre ce niveau.

Déterminer la méthodologie de calcul du coût de revient

La présente section établit les principes directeurs d'une méthodologie de calcul du coût de revient basée sur la nature des activités réalisées dans l'organisation. Elle permet ainsi de mieux comprendre la composition des coûts de l'organisation afin de satisfaire les besoins de cette dernière en matière d'information de gestion et de reddition de comptes.

Pour connaître la teneur des efforts des ressources de l'organisation, l'approche du recensement des efforts a été retenue. Afin que cette dernière donne de l'information précise et fiable, certains principes ont été définis et sont présentés dans la présente section. Il est à noter que ces principes peuvent aussi s'appliquer aux recensements des efforts d'autres modèles du coût de revient.

1 - Le modèle de coût de revient de l'organisation détermine le coût de revient complet des services.

Afin de connaître et de comprendre la composition de ses coûts pour mesurer sa performance, soutenir ses stratégies de tarification, faire des choix judicieux en matière de financement et prendre de meilleures décisions de gestion, l'organisation doit disposer du portrait complet en ce qui concerne les coûts des services qu'elle rend. Ainsi,

- le modèle de coût de revient qu'elle utilise permet de déterminer le coût total d'un service. Ce coût total est équivalent au coût de revient complet, ce qui signifie que l'ensemble des dépenses d'exploitation de l'organisation est pris en compte. Le coût de revient complet inclut le coût des activités regroupées
 - de prestation de services;
 - de soutien à la prestation de services;
 - d'administration;
 - d'encadrement.
- les sommes versées directement à des citoyens ou à des entreprises en vertu de programmes administrés par l'organisation (aide financière de dernier recours, prestations d'assurance parentale, etc.) sont exclues du calcul du coût de revient complet, puisqu'il s'agit de paiements de transfert;
- les dépenses capitalisées au cours de l'exercice sont exclues du calcul du coût de revient complet. Toutefois, la dépense d'amortissement qui en résulte est incluse.

2 - Le modèle de coût de revient préconisé dans la présente section du Guide est celui de la comptabilité par activités.

Le calcul du coût de revient doit permettre d'établir la juste part des dépenses totales correspondant à chaque service. La comptabilité par activités permet de faire le rapprochement entre l'ensemble des coûts et les services concernés. Elle repose sur trois composantes :

- les ressources
- les activités (classées selon leur type d'activités);
- les services (dispensés selon un ou plusieurs modes de prestation de services).

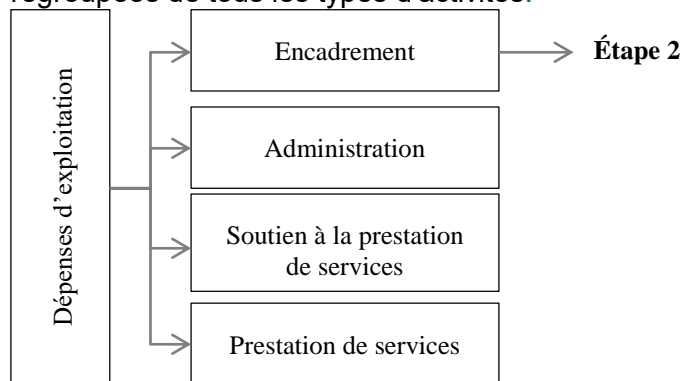


3 - Le modèle de coût de revient utilisé est uniforme.

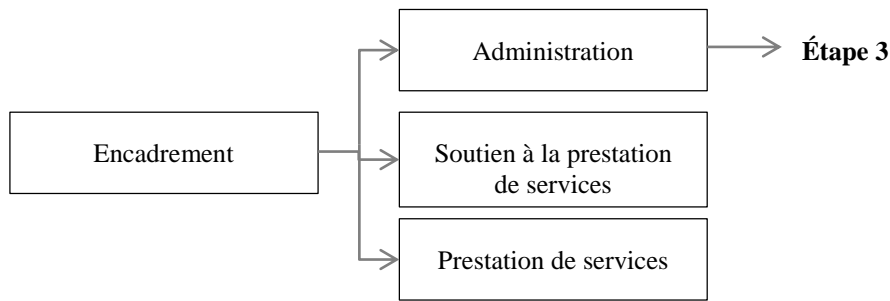
Afin de pouvoir comparer les résultats relatifs au coût de revient d'un exercice à l'autre et d'un secteur d'activités à l'autre, il est nécessaire que les façons de faire soient similaires. Ainsi, le modèle de coût de revient utilisé par l'organisation doit être uniforme.

Les modèles de coût de revient ne font pas l'objet de normes établies par un organisme de réglementation. Par conséquent, afin de s'assurer de l'uniformité de la méthodologie utilisée et que les résultats obtenus sont comparables, il convient d'établir les principales étapes du modèle de la comptabilité par activités utilisé par l'organisation. Ainsi, au terme d'analyses financières :

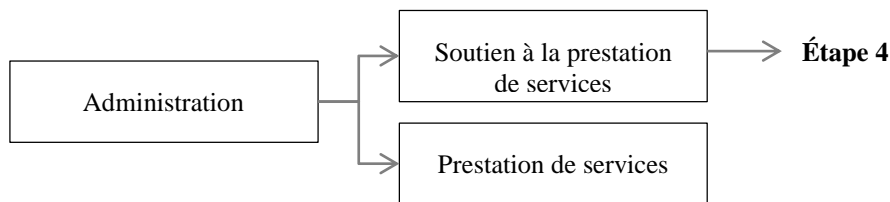
Étape 1 : Les dépenses d'exploitation de l'organisation sont transférées aux activités regroupées de tous les types d'activités.



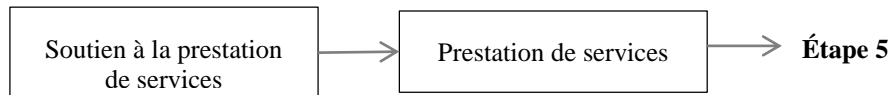
Étape 2 : Les coûts des activités regroupées d'encadrement sont transférés et ajoutés à ceux des activités regroupées de prestation de services, de soutien à la prestation de services et d'administration des unités administratives visées par ces activités d'encadrement.



Étape 3 : Les coûts accumulés dans le cadre des activités regroupées d'administration sont transférés et ajoutés à ceux des activités regroupées de prestation de services et de soutien à la prestation de services de l'ensemble de l'organisation.



Étape 4 : Les coûts accumulés dans le cadre des activités regroupées de soutien à la prestation de services sont transférés et ajoutés à ceux des activités regroupées de prestation de services.



Étape 5 : Les coûts accumulés dans le cadre des activités regroupées de prestation de services sont transférés aux services (un service correspond à une ou plusieurs activités regroupées complètes ou partielles).



4 - Le coût de revient unitaire est déterminé à partir du coût de revient complet et du volume de services correspondant.

L'organisation peut calculer, pour des fins de reddition de comptes et de transmission d'information de gestion, un coût de revient unitaire pour certains services. Afin d'assurer la précision de ce calcul,

- le numérateur est déterminé en fonction du coût de revient complet calculé pour un groupe d'activités regroupées ou un service;
- le dénominateur est déterminé en fonction du volume de services correspondant à ce groupe d'activités regroupées ou ce service. Les unités utilisées pour déterminer le volume de services rendus doivent être similaires.

5 - Le recensement organisationnel des efforts est uniforme.

Considérant que le modèle de la comptabilité par activités repose notamment sur les activités détaillées et les efforts consacrés à ces dernières et que les dépenses de l'organisation en rémunération et en avantages sociaux sont importantes, alors, il est nécessaire que la collecte d'information liée aux activités détaillées et aux efforts soit précise, fiable et uniforme.

Les efforts collectés lors du recensement organisationnel sont utilisés notamment dans l'établissement du coût de revient organisationnel qui, à son tour, peut alimenter entre autres le rapport annuel de gestion, soutenir les négociations avec des partenaires en vue d'établir les stratégies de tarification et servir à la reddition de comptes et à la facturation de certains clients de l'organisation auxquels des services ont été rendus.

Il est nécessaire d'assurer une cohérence dans l'information donnée tant à l'interne qu'à l'externe. Ainsi,

- le recensement organisationnel des efforts est sous la gouverne d'une seule direction désignée par les autorités;
- l'ensemble des données relatives aux efforts est consigné dans une seule base de données qui, par le fait même, devient la source officielle des efforts organisationnels en matière de coût de revient;
- la base de données est rendue accessible aux unités administratives qui en font la demande dans le cadre de leurs travaux respectifs, et ce, en conformité avec les règles de l'organisation en matière de protection des renseignements personnels et de sécurité de l'information.

Afin d'assurer l'uniformité du recensement organisationnel des efforts, il faut respecter certains paramètres :

- Le recensement organisationnel des efforts doit avoir lieu au moins une fois par année, à la fin de cette dernière :
 - Le recensement organisationnel des efforts couvre l'exercice financier de l'organisation.
 - Si l'établissement du coût de revient complet d'un service nécessite l'utilisation de l'année civile comme période de référence et qu'il ne peut en être autrement, le recensement organisationnel des efforts devra couvrir l'ensemble de cette période.
 - Si la situation l'exige (exemples : restructuration administrative de l'organisation, demande d'un client de l'organisation), un recensement peut avoir lieu en cours d'année et peut porter sur une période différente d'une année.
 - Le recensement organisationnel des efforts peut contenir une période où les efforts et la répartition de ces derniers parmi les activités détaillées sont estimés en fonction de principes et de méthodes proposés par la direction responsable du calcul du coût de revient.

- Les efforts totaux de chaque membre du personnel qui seront à répartir parmi les activités détaillées lors du recensement organisationnel des efforts proviennent de la même source d'information.

6 - Les efforts des membres du personnel sont répartis entre les activités détaillées qui leur sont associées.

L'organisation a des obligations en matière de reddition de comptes. Il est donc nécessaire que l'utilisation du temps des membres du personnel soit connue. Ainsi,

- les activités détaillées sont déterminées de façon à
 - connaître leur coût ou les efforts qui y sont consacrés,
 - connaître le coût d'un service,
 - connaître les efforts pour des fins de facturation;
- pour qu'une activité détaillée soit prévue dans le recensement organisationnel des efforts, elle doit représenter une part significative des efforts annuels d'un membre du personnel, à moins qu'un besoin particulier exige qu'on recense les efforts se rapportant à une telle activité peu importe leur importance;
- la liste des activités détaillées pour chacun des membres du personnel est déterminée au début de la période visée par le recensement et est révisée à la fin de celle-ci.

Le regroupement d'activités par type d'activités

Le regroupement d'activités en fonction de caractéristiques communes permet de déterminer la façon générale dont les coûts et les efforts sont acheminés vers les services afin de calculer le coût de revient complet de ceux-ci. Les exemples qui suivent comparent les modèles utilisés par Emploi et Développement social Canada (EDSC) et le ministère du Travail, de l'Emploi et de la Solidarité sociale du Québec (MTESS). Ce tableau est utilisé à titre d'exemple général aux fins de comparaison; il ne s'agit pas de la méthodologie généralement utilisée pour les modèles.

Direction supérieure	Administration organisationnelle	Conception de politiques et de programmes	Conception de l'orientation fonctionnelle et de la prestation	Activités de prestation de services
EDSC				
Toutes les prises de décisions au niveau supérieur de l'organisation et les éléments soutenant directement cette composante fonctionnelle. Une responsabilité exclusive de ce secteur est la définition de la	Tous les domaines qui soutiennent le fonctionnement de l'organisation, lui permettant de se concentrer sur son mandat en répondant à ses besoins quotidiens de façon efficace et efficiente. La pratique courante	Tous les domaines qui fournissent une direction politique ou une conception de programme au sein du portefeuille, soit en réponse à l'orientation gouvernementale, soit en agissant en matière d'analyse politique ou de	Tous les éléments associés à la définition de la façon dont une politique ou un programme doit être mis en œuvre, notamment la description des résultats et la collecte de données aux fins de gestion	Tous les éléments associés à la réelle fourniture des programmes, des avantages ou des services, notamment les domaines qui permettent le contact avec les clients (services en personne ainsi que

<p>direction de l'organisation sous la forme d'une vision stratégique, d'une mission et d'un mandat.</p> <p>Ce groupe comprend les bureaux du ministre, du sous-ministre, du chef de la direction, du dirigeant principal des finances, du dirigeant principal de l'information et du dirigeant principal des Ressources humaines, ainsi que le Secrétariat ministériel.</p>	<p>au sein d'une organisation est de reconnaître les technologies de l'information (TI) comme coût d'administration organisationnel. La réflexion sur la manière de traiter au mieux les TI a mené à tenir compte des différences entre l'entretien des systèmes et la gestion des solutions clientes. Puisque la gestion des solutions clientes consiste réellement à trouver des manières rentables modernes de fournir des produits ou des services, il a été jugé que cette portion des domaines d'Innovation et de TI faisait partie de Conception de l'orientation fonctionnelle et de la prestation.</p> <p>Les domaines inclus dans ce regroupement sont les suivants : Finances, Approvisionnement, Gestion du matériel, Gestion du plan d'adaptation, Services des RH, Soutien du programme GI/TI et entretien du système, Vérification interne, Communication, Services juridiques, Intégrité et sécurité internes ainsi que les capacités de formation centralisées.</p>	<p>tendances mondiales émergentes pour progresser dans le cadre du mandat général du Ministère. Alors que certains domaines relatifs aux politiques se concentrent sur l'aspect général, assurant un programme horizontal intégré des politiques, d'autres portent sur des sujets individuels.</p>	<p>des performances. Les activités liées à la conception des mécanismes de prestation sont également un aspect clé de ce domaine; par exemple, l'élaboration d'initiatives intermodales ou de modèles de centre de contact avec la clientèle.</p>	<p>centres d'appels) et assurent l'exactitude de la prestation (unités régionales d'expertise opérationnelle et services d'intégrité). En matière d'expertise opérationnelle, il n'existe pas de politique, de programme, ni de conception de la prestation; l'accent est dans ce domaine davantage placé sur l'amélioration du rendement opérationnel grâce à la planification, à la création de rapports, à la formation, à la qualité et à l'analyse stratégique.</p>
MTESS (Québec)				

Administration Activités liées à la gestion des ressources humaines, matérielles, financières et informationnelles, aux communications organisationnelles et aux orientations stratégiques du Ministère.			
		Soutien à la prestation de services Activités qui consistent à apporter un soutien aux activités de prestation de services. Ces activités peuvent consister à notamment : <ul style="list-style-type: none"> ○ offrir un soutien opérationnel direct; ○ planifier et diffuser la formation nécessaire à la prestation de services; ○ développer, améliorer, entretenir, faire évoluer et piloter des outils et systèmes servant à la réalisation des activités de prestation de services et en effectuer le suivi; ○ planifier et développer l'offre de service et en effectuer le suivi. Ces activités apportent une valeur ajoutée au service ou font partie du processus de livraison. Bien qu'elles puissent être nécessaires à court terme pour la livraison d'un service, elles ne sont pas réalisées lors du premier contact avec le citoyen, l'entreprise ou le partenaire.	
			Prestation de services Activités lors desquelles un service est rendu à un citoyen, à une entreprise ou à un partenaire. Ces activités sont nécessaires à court terme pour la livraison du service et sont réalisées au moment du premier contact avec le citoyen, l'entreprise ou le partenaire. Les activités de prestation de services sont associées à un mode de prestation de services.
Encadrement Activités de planification, d'organisation, d'orientation, de supervision ou de contrôle des activités collectives d'une unité administrative ou d'un groupe d'unités administratives. Cela inclut les tâches de gestion, d'assistance à la gestion et de secrétariat de l'unité administrative ou du groupe d'unités administratives.			

Déterminer le niveau d'efforts requis

L'objectif de cette section est de savoir comment obtenir le niveau d'efforts requis par activités soit par recensement, soit par modélisation. Le tableau qui suit fournit un aperçu des critères pouvant influencer le choix d'une méthode au détriment d'une autre. Les critères visent à permettre à l'organisation de prendre conscience de l'environnement dans lequel elle évolue et ainsi, à faire le bon choix. La réponse donnée par l'organisation pour chacun des critères devrait la guider vers la bonne méthodologie.

Deux méthodes sont proposées. La première consiste à recenser périodiquement la répartition des efforts du personnel entre les différentes activités qui leurs sont associées. La deuxième consiste à modéliser les efforts en fonction notamment de données historiques, de volumétrie, etc. Il est à noter qu'une méthodologie hybride peut aussi être utilisée si cela est pertinent. L'[annexe A](#) fourni plus de détails sur l'utilisation d'un modèle de planification basée sur les activités (Activity-Based Planning).

L'évaluation des critères doit être réalisée en fonction du contexte organisationnel. Elle peut reposer sur une pondération de chaque critère en fonction de l'importance pour l'organisation. Ainsi, la réflexion doit porter sur l'ensemble des critères.

Les avantages d'une méthodologie *versus* les coûts qu'elle engendre

Pour l'organisation :

- Quels sont les avantages de chaque méthode?
- Quels sont les inconvénients de chaque méthode?
- Quels sont les coûts pour mettre en place chaque méthode?
- Quels sont les coûts pour tenir à jour chaque méthode?
- Quels sont les coûts pour produire ou obtenir l'information nécessaire à chaque méthode?

Les caractéristiques des activités dont il faut obtenir les efforts

- Y a-t-il un nombre élevé d'activités? En l'absence d'un outil de suivi du temps quotidien ou hebdomadaire, un recensement des efforts peut s'avérer difficile lorsque le volume d'activités est élevé. Par contre, si un outil est en place, le recensement peut être approprié (exemple : centre d'appels planifiant quotidiennement l'utilisation de ses préposés à l'aide d'un outil d'horaire de travail).
- S'agit-il d'activités ayant un caractère récurrent ou opérationnel? Il peut être difficile de modéliser les efforts d'une activité ponctuelle réalisée une fois.

La disponibilité des outils de recensement

- Existe-t-il un outil de suivi du temps où chaque membre du personnel peut périodiquement indiquer comment il a occupé son temps?
- Existe-t-il un outil permettant de recenser les efforts de l'ensemble du personnel? Si oui, est-il possible de déployer cet outil à l'ensemble de l'organisation?

- S'il n'existe pas d'outil permettant de recenser les efforts, est-ce que l'utilisation de tableaux construits à partir d'un logiciel de bureautique peut être réalisable? Il faut alors considérer qu'un traitement manuel de l'information est nécessaire et que des efforts pour procéder à la collecte d'information seront requis.
- Les outils et méthodologies utilisés pour suivre le temps ou recenser les efforts donnent-ils une information fiable?

La disponibilité des informations volumétriques

- L'information nécessaire à la modélisation des efforts est-elle disponible?
- L'information volumétrique et la méthodologie pour collecter cette dernière sont-elles fiables?
- Quelle est la période couverte par les données historiques disponibles? Est-ce suffisant pour modéliser les efforts?

La variété des programmes sous la responsabilité de l'organisation

- L'organisation doit-elle gérer une grande variété de programmes?
- L'organisation doit-elle composer avec de nombreux intervenants dans le ou les programmes sous sa responsabilité?
- Quel est le niveau d'implication de l'organisation dans les programmes? Est-ce qu'on fait appel à un sous-traitant? Est-il responsable de proposer les politiques du programme?

Le financement des services rendus

- Y a-t-il une obligation ou non de facturer certains services ou activités à un client? Si oui, sur quelle base se fait la facturation?
- En cas de facturation sur la base des efforts, quelle est la méthode exigée par le client pour obtenir l'information sur les efforts?
- Y a-t-il un financement particulier associé à certains services ou activités? Si oui, sur quelle base ce financement est-il donné?
- En cas de financement sur la base des efforts, quelles sont les exigences en matière d'obtention des efforts?
- Y a-t-il un financement global lié à un seul programme ou groupe de services? Si oui, est-ce que les efforts de mise en place d'une méthode surpassent les avantages tirés compte tenu du contexte de financement global?

La structure organisationnelle

- La structure administrative de l'organisation est-elle stable dans une même année financière?
- Est-ce que l'utilisation de données volumétriques et de métriques peut être impactée par le degré de variabilité de la structure organisationnelle?
- Est-ce que l'utilisation du recensement des efforts peut être impactée par le degré de variabilité de la structure organisationnelle?

Dans un contexte où de nombreuses restructurations administratives peuvent avoir lieu dans une

même année financière, il y a lieu de bien évaluer les deux méthodologies et de déterminer les impacts de la structure organisationnelle sur ces dernières.

La disponibilité des ressources pour la mise en place de la méthodologie

- Quels sont les efforts nécessaires pour mettre en place la méthodologie?
- Quels sont les efforts demandés aux collaborateurs pour utiliser une méthodologie?
- Quels sont les efforts nécessaires pour tenir à jour l'information produite par une méthodologie?
- Quels sont les efforts nécessaires pour rendre l'information disponible au moment opportun?

L'adhésion des autorités à la méthode choisie

- Est-ce que la haute direction adhère à la méthodologie choisie?
- Est-ce que les gestionnaires adhèrent à la méthodologie choisie? Sont-ils disposés à collaborer au moment opportun?
- Est-ce que la haute direction et les gestionnaires seront de bons ambassadeurs de la méthodologie choisie auprès des employés?
- Est-ce que la haute direction et les gestionnaires sont en mesure d'avaliser les résultats donnés par la méthodologie choisie?

Conclusion

La mise en place du coût de revient dans un ministère ou organisme doit faire l'objet d'une réflexion approfondie. Il faut d'abord connaître la raison pour laquelle l'établissement des coûts est effectué de même que l'utilisation prévue des résultats. Ensuite, il faut prendre connaissance du contexte dans lequel évolue l'organisation. Ce contexte aura un impact considérable sur les choix à faire sur le plan méthodologique.

Il n'existe pas de modèle du coût de revient parfait, pas plus qu'il n'existe une méthodologie unique. Ainsi, l'organisation souhaitant mettre en place le calcul du coût de revient peut utiliser certains principes et méthodologies dont il est question dans le présent guide tout en y ajoutant une couleur qui lui est propre.

Les contenus présentés dans le présent guide sont tirés en tout ou en partie des méthodologies actuellement en place dans des organisations gouvernementales canadiennes. Nous retrouvons notamment :

- la Politique ministérielle sur la gestion du coût de revient du ministère du Travail, de l'Emploi et de la Solidarité sociale du Québec;
- le Guide d'établissement des coûts du Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada;
- l'approche d'établissement des coûts d'Emploi et Développement social Canada;
- l'approche d'établissement des coûts d'Immigration, Réfugiés et Citoyenneté Canada (Passeport);
- l'approche d'établissement des coûts de ServiceOntario.

ANNEXE A - Utilisation d'un modèle de planification par activités (PPA) pour estimer la répartition des efforts opérationnels

INTRODUCTION

Dans un monde idéal, il serait possible de connaître exactement le volume d'efforts qui a été consacré par les ressources directes pour chaque produit réalisé et chaque service fourni. Cependant, puisqu'il est rare que les outils nécessaires pour atteindre cet objectif de manière fiable soient mis en place, des enquêtes annuelles sont effectuées pour demander à chaque gestionnaire comment les ressources ont été utilisées afin de répartir les coûts en fonction des efforts respectifs.

Une autre option existe cependant dans le cadre des secteurs de la fabrication et de la prestation de services : la gestion par activités.

APPROCHE DE GESTION PAR ACTIVITÉS

La gestion par activités (GPA) est un outil d'amélioration continue qui fournit des renseignements facilitant les décisions stratégiques et de gestion en permettant de comprendre la structure de coûts de chaque activité, par mode de prestation, par produit ou service.

Quelques composantes de la gestion par activités

Chaque composante utilise divers types de modèle et différents objectifs.

1 – Budgétisation par activités (BPA)

- Rehausse le processus d'allocation budgétaire en indiquant une valeur en dollars pour chaque ETP.

2 – Planification par activités (PPA)

- Assure un niveau de productivité en prévoyant la capacité et les exigences en matière de ressources humaines selon la demande prévue et la productivité.
- Elle consiste à élaborer un modèle de PPA pour chaque mode de prestation de services ou environnement de fabrication.

Un modèle de planification par activités (PPA) est une représentation simplifiée de la réalité.

Les **activités répétitives**, qui occupent souvent le cœur des secteurs de la prestation de services et de la fabrication, peuvent être facilement modélisées et leur niveau d'effort par unité et fréquence estimés au moyen d'une analyse statistique de données historiques ainsi que d'études des temps et mouvements. Ces résultats créent des modèles de planification par activités (PPA).

- Ces modèles peuvent être modifiés et réutilisés avec un minimum d'efforts.

- La validité d'un modèle peut être vérifiée en utilisant des scénarios ou en entrant les volumes réellement produits et en comparant les résultats du modèle aux ressources réellement utilisées.

Cette technique s'applique principalement aux **activités de production directe**.

- Elle se fonde sur des données historiques et des preuves statistiques.
- Elle est ventilée par principale activité; chacune avec une fréquence et un niveau d'effort propres.
- Elle a recours à une fusion des données plutôt qu'à l'utilisation de chaque possibilité/situation, principalement en utilisant des moyennes pondérées.
- Ces modèles devraient être passés en revue et mis à jour régulièrement, selon leur importance et le caractère délicat des données, en collaboration avec des représentants de l'environnement de production, afin d'ajuster la fréquence des activités, les niveaux d'effort par unité et tenir compte de nouvelles activités.

Chaque activité principale doit être définie selon les critères suivants :

- Facteur
- Fréquence
- Niveau d'effort de l'unité (temps pur par unité)
- Acteur (groupe et niveau)

Modelization Example: Passport office (Partial fictitious list of Operational activities)

Activity	Gr-Lvl	Driver	Driver number	Occurrence	Qty = Driver x %	ULE in minutes	FTEs (calculated)
<i>Pre-Screening</i>	CR--05	Total issues	27,774	126%	34,995	1.50	0.76
Client Questions - Inquiries (no applications)	CR--05	Total issues	27,774	4%	1,111	3.40	0.05
<i>Returns</i>	CR--05	Total issues	27,774	26%	7,221	3.90	0.41
<i>Examinations</i>							
Examination at the counter (full file)	PM--01	Adult issues	15,769	25%	3,942	6.29	0.36
Data Entry at the counter (full file)	PM--01	Adult issues	15,769	25%	3,942	4.09	0.23
Supplementary services	PM--01	Supplementary services	2	100%	2	6.90	0.00
CIC Portal Verifications (citizenship)	PM--01	Total issues	27,774	6%	1,772	1.12	0.03
Examination of Child application (regular)	PM--01	Child issues	12,003	84%	10,083	6.63	0.96
Data Entry of Child application (regular)	PM--01	Child issues	12,003	84%	10,083	4.10	0.60
Examination of Child application (complex)	PM--01	Child issues	12,003	16%	1,921	23.94	0.66
Data Entry of Child application (complex)	PM--01	Child issues	12,003	16%	1,921	5.67	0.16
<i>Passport Printing</i>							
Issue Blank PPTs	PM--03	Total Prints	5,934	100%	5,934	0.85	0.07
Print PPT, Read and Scan	CR--03	Total Prints	5,934	100%	5,934	2.36	0.20
QC	CR--03	Total Prints	5,934	100%	5,934	1.02	0.09
Print Obs Labels	CR--03	Obs Labels	-	100%	-	4.09	-
Supplementary Services	CR--03	Supplementary services	2	100%	2	16.81	0.00
Pick-up at counter (Hub)	CR--05	Local Print	5,934	100%	5,934	2.00	0.17
Pick-up at counter (Spoke)	CR--05	Prints from affiliated...	-	100%	-	2.18	-
<i>Data Verification</i>	CR--03	Total issues	27,774	110%	30,551	1.90	0.84
Sub-Total - Variable Activities							xxx

Pour établir les exigences ETP, il est nécessaire de définir des paramètres clés, en fonction des normes sectorielles, et de les ajuster en fonction de la réalité du programme ou du mode de prestation.

Exemple de normes

Productivity	
Business days / year	250
Productive days / year	210
Productive hours / day	5.5
Productive minutes / day	330
Productive minutes / year	69,300

(jours de production = jours ouvrables moins la moyenne des jours de congés de maladie, de vacances et de formation.)

How to calculate FTEs:

Divide (ULE X Driver Quantity) by number of productive minutes per year for each activity

Passport Example:

$$(\text{ULE} \times \text{Driver Quantity}) / 69,300$$

Planification par activités (PPA) pour l'attribution des coûts

Les efforts en pourcentage fournis par la PPA sont associés directement aux activités opérationnelles, qui sont à leur tour attribuées à leur service (ou produit) respectif. D'autres outils sont disponibles pour distinguer les efforts relatifs pour des services similaires, mais non identiques.

Les volumes réels produits (livrés) sont entrés dans le modèle de PPA à la fin de la période et les exigences d'ETP par activités servent de base à l'attribution des efforts.

Autres avantages et utilisation de la PPA

Outre qu'ils remplacent les enquêtes sur les efforts pour les activités opérationnelles, dans le but d'attribuer exactement des coûts par mode, produit et service, les modèles de PPA permettent de mieux comprendre les activités de l'organisation dans les buts suivants :

- Estimer les exigences en matière de ressources : les ETP pour le volume prévisionnel;
- Définir la capacité productive;
- Soutenir et faciliter le processus budgétaire;
- Concevoir un milieu de travail optimal;
- Procéder à une analyse financière ponctuelle et à l'attribution des coûts;
- Évaluer les répercussions de changements de processus de prestation de service ou de livraison de produits et relever les occasions d'amélioration des processus.

Défis relatifs à la PPA

- Établissement
 - ✓ Il n'est pas toujours facile d'obtenir des données fiables pour créer un modèle.
 - ✓ Représente un investissement en temps pour le client.
- Acceptation et respect
 - ✓ Le client doit ressentir que le modèle reflète bien la réalité.
 - ✓ Il n'est pas facile de disposer d'un outil qui dicte les exigences en matière de ressources plutôt que de se fier à son intuition.
 - ✓ Les résultats que fournit le modèle ne sont pas toujours les bienvenus.
 - ✓ Il est nécessaire de faire preuve de diplomatie et de coopération (p. ex., surcapacité)

3 – Comptabilité par activités (CPA)

- Affecte des coûts par le truchement des activités opérationnelles et de soutien aux produits, services et modes de prestation.

Il est également important de noter que d'autres **activités de soutien** peuvent ne pas nécessiter d'enquêtes relatives aux efforts ou de modèles PPA, car il existe souvent des facteurs de coûts plus adaptés à ces dépenses.

Exemples d'autres dépenses ayant recours à des facteurs propres :

- Les experts en RH sont généralement associés à chaque section, selon le nombre d'équivalents temps plein (ETP) qu'ils soutiennent.

- L'attribution des efforts de comptes créditeurs peut être plus exacte en utilisant le budget de dépense de chaque section prise en charge.
- Bon nombre d'organisations soutiennent des groupes précis et leur coût peut leur être directement attribué.
- Pour d'autres, cette attribution n'est pas possible en fonction du niveau d'activité, comme dans le cas de « coûts de soutien opérationnel » auquel aucun facteur ne correspond. Il s'agit des coûts relatifs à certaines unités, telles que la comptabilité générale au sein des divisions Finances ou Politique stratégique, qui concernent l'organisation dans son ensemble.

Lexique

Le tableau qui suit vise à favoriser une compréhension commune des différents termes utilisés par les gouvernements et organisations dans le domaine de l'établissement des coûts de revient.

Lexique	
Activité	Terme générique désignant une ou des tâches exécutées qui conduisent à la réalisation de produits ou de services. Dans le modèle de la comptabilité par activités, l'activité agit à titre d'élément intermédiaire, puisqu'elle implique l'utilisation de ressources contribuant à la livraison de produits ou de services. Dans le présent document, si le terme « activité » doit être précisé, les activités sont alors « détaillées » ou « regroupées ».
Activité détaillée	<p>Tâche ou regroupement de tâches de même nature effectuées par un ou des membres du personnel et qui conduisent à l'atteinte d'un objectif commun. Les activités détaillées permettent de connaître l'utilisation du temps des membres du personnel. Toute activité détaillée doit être associée à une activité regroupée.</p> <div data-bbox="459 793 1226 1003"> <pre> graph LR A[Activité détaillée : préparer le matériel de formation] B[Activité détaillée : mettre à jour les processus d'organisation du travail] C[Activité regroupée : soutien à la formation et à l'organisation du travail] A --- D{ } B --- D D --> C </pre> </div>
Activité regroupée	Regroupement d'activités détaillées établi selon des caractéristiques communes. L'activité regroupée permet de réduire le nombre d'éléments à traiter dans le modèle de la comptabilité par activités. Toute activité regroupée est associée à un type d'activités.
Amortissement	La portion du coût ou de la valeur d'un bien attribuée aux dépenses. L'amortissement tient compte du fait que les biens ont généralement une vie limitée et que la diminution de la durée de vie des biens constitue une dépense.
Analyse financière	Méthode permettant d'effectuer la répartition des coûts parmi un ensemble d'éléments ciblés (activités, services, etc.) à l'aide de données disponibles (volumes de services, efforts, etc.) et, ainsi, d'établir un lien de cause à effet.
Approche au prorata	Une méthode employée pour répartir de façon proportionnelle les coûts indirects lorsqu'il est impossible ou trop coûteux de déterminer les ressources réellement utilisées.
Approche usage-avantages	Une méthode permettant de mesurer ou d'estimer l'utilisation réelle des ressources associées à la production d'un service (observation directe, feuilles de temps, techniques d'échantillonnage).
Comptabilité par activités	Méthode de coût de revient qui permet notamment d'attribuer à un produit ou à un service une juste part de tous les coûts. Elle consiste, dans un premier temps, à rattacher les ressources (intrants) aux activités qui en sont la cause puis, dans un deuxième temps, à rattacher les coûts des activités à des services (extrants) qui correspondent à la demande pour ces activités.
Coût de renonciation	Montant auquel il est renoncé en investissant dans un bien plutôt que dans un autre portefeuille, projet ou programme.

Lexique	
Coût de revient complet	Ensemble des coûts nécessaires à la livraison d'un service, incluant les coûts de prestation de services, de soutien à la prestation de services, d'encadrement et d'administration. Il est équivalent au coût total.
Coût de revient unitaire	Coût pour une unité d'un service, soit le quotient obtenu en divisant le coût de revient complet pour le service donné par le nombre d'unités de ce même service livré au cours de la période.
Coûts directs	Les coûts pouvant être attribués directement et de manière non équivoque à l'exécution des programmes (« activités »). Ces coûts englobent généralement les <u>coûts de dotation directs</u> (équivalents temps plein), c'est-à-dire les agents chargés des services de première ligne, et les « autres » <u>coûts directs</u> , c'est-à-dire l'équipement de bureau, les frais de consommation d'énergie, les services de consultation.
Coûts fixes	Les coûts dont le total demeure inchangé sur une période donnée malgré la fluctuation du niveau de service.
Coûts indirects	Les coûts qui sont liés à l'exécution des programmes, mais qui n'y sont pas directement attribuables, comme l'élaboration de politiques et de programmes et les composants souvent appelés « frais généraux », « coûts pour le ministère » ou encore « coûts ministériels » (services financiers, RH, TI, biens immobiliers). - Selon le contexte, certaines organisations considèrent les coûts ministériels (ou leur part) comme des <u>coûts directs</u> .
Coûts liés aux immobilisations	Les coûts associés au fonds de roulement et aux biens d'équipement (<u>amortissement et coût de renonciation</u>); ces coûts sont souvent isolés des coûts <u>indirects</u> .
(Méthode des) Coûts par activités	Une approche utilisée pour lier les coûts à certaines tâches précises.
(Méthode des) Coûts par processus	Une approche permettant de lier les coûts au processus de production d'un service.
Coûts variables par paliers	Les coûts qui demeurent fixes pour un éventail de niveaux d'activité et qui changent au-delà de cet éventail. En d'autres mots, il s'agit de coûts qui changent par tranches.
Dépense d'exploitation	Dépense qu'il convient de passer immédiatement en charges étant donné que le Ministère n'en tirera des avantages que pendant l'exercice financier en cours. Il peut s'agir d'une dépense de rémunération, de fonctionnement ou d'amortissement.
Efforts	Temps consacré par les membres du personnel aux différentes activités. Les efforts sont exprimés en équivalents temps plein (ETP) ou, au besoin, en heures. Dans le cas où un membre du personnel ne consomme pas d'ETP selon les règles édictées par le Conseil du trésor (exemple : étudiant), la mesure du temps en ETP est estimée.
Inducteur de coût	Facteur ou variable qui influe le plus sur le niveau d'activité.

Lexique	
Mode de prestation de services	<p>Façon dont la demande pour un service parvient à l'organisation. Modes principaux de prestation de services :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Central</u> : demande parvenue par l'intermédiaire d'un partenaire; • <u>Comptoir</u> : demande parvenue par l'intermédiaire d'un bureau de services; • <u>Courriel</u> : demande parvenue par courriel; • <u>Postal</u> : demande parvenue par la poste ou par télécopieur; • <u>Téléphone</u> : demande parvenue par téléphone; • <u>Web</u> : demande parvenue par le biais de la consultation et de l'utilisation de la prestation électronique de services.
Modélisation	<p>La modélisation des coûts peut aider à la détermination des coûts de certaines activités et certains processus afin de créer un processus reproductible pouvant s'appliquer à de multiples situations. Au moyen de ce processus, une personne peut développer une mesure qui devient le taux de rendement standard prévu pour les projets ou les programmes.</p>
Paiement de transfert	<p>Transfert d'actifs monétaires par un gouvernement à un particulier, à une organisation ou à un autre gouvernement, au titre duquel le gouvernement cédant :</p> <ul style="list-style-type: none"> • ne reçoit directement aucun bien ou service en contrepartie; • ne s'attend pas à être remboursé ultérieurement; • ne s'attend pas à obtenir un rendement financier direct.
Partenaire	<p>Ministère, organisme public, parapublic ou autre pouvant provenir des paliers fédéral, provincial et municipal. Il peut aussi s'agir exceptionnellement d'une organisation privée.</p>
Ressources - Intrants	<p>Intrants selon le modèle de la comptabilité par activités. Les ressources comprennent les dépenses d'exploitation et les efforts du personnel de l'organisation.</p>
Service - Extrants	<p>Produit ou service rendu par l'organisation à un citoyen, à une entreprise, à un ministère, à un organisme ou à un partenaire. Le produit ou service résulte de l'accomplissement d'une ou de plusieurs activités.</p>
Type d'activités	<p>Regroupement d'activités regroupées en fonction de caractéristiques communes qui permet de déterminer la façon générale dont les coûts et les efforts sont acheminés vers les services afin de calculer le coût de revient complet de ceux-ci. Il y a quatre types d'activités :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prestation de services : activités lors desquelles un service est rendu à un citoyen, à une entreprise ou à un partenaire. Ces activités sont nécessaires à court terme pour la livraison du service et sont réalisées au moment du premier contact avec le citoyen, l'entreprise ou le partenaire. Les activités de prestation de services sont associées à un mode de prestation de services. • Soutien à la prestation de services : activités qui consistent à apporter un soutien aux activités de prestation de services. Ces activités peuvent consister à notamment <ul style="list-style-type: none"> ○ offrir un soutien opérationnel direct; ○ planifier et diffuser la formation nécessaire à la prestation de services; ○ développer, améliorer, entretenir, faire évoluer et piloter des outils et systèmes servant à la réalisation des activités de prestation de services et en effectuer le

Lexique	
	<p>suivi;</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ planifier et développer l'offre de service et en effectuer le suivi. <p>Ces activités apportent une valeur ajoutée au service ou font partie du processus de livraison. Bien qu'elles puissent être nécessaires à court terme pour la livraison d'un service, elles ne sont pas réalisées lors du premier contact avec le citoyen, l'entreprise ou le partenaire.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Encadrement : activités de planification, d'organisation, d'orientation, de supervision ou de contrôle des activités collectives d'une unité administrative ou d'un groupe d'unités administratives. Cela inclut les tâches de gestion, d'assistance à la gestion et de secrétariat de l'unité administrative ou du groupe d'unités administratives. <p>D'autres types d'activités peuvent être déterminés au besoin selon la nature des activités regroupées.</p>
Variation des coûts	<p>La 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.</p>