



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel en
Comptabilité et Gestion Financière
(MPCGF)**

**Promotion 7
(2012-2014)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**CONCEPTION D'UN SYSTÈME DE COMPTABILITÉ
PAR ACTIVITÉS : CAS DE LA SOCIÉTÉ NATIONALE
DES HABITATIONS À LOYER MODÉRÉ (SN-HLM)**

Présenté par :

OTAVENGA MBULA Evaristo

Dirigé par :

M. Moussa YAZI

**Chef de Département de CESAG BF-CCA
et Directeur de la Formation**

Avril 2015

Dédicace

À mes parents, Antonio RAMBÉ NGONDE et Teresa MBULA MEMBA, en témoignage de ma reconnaissance pour le soutien, les sacrifices, et tous les efforts qu'ils ont faits pour mon éducation ainsi que ma formation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Je remercie :

- ◆ mon directeur de mémoire M. Moussa YAZI, Chef de Département CESAG BF-CCA et Directeur de la Formation, qui a accepté diriger ce travail en dépit de ses multiples contraintes. Je tiens à lui assurer l'expression de mon profond respect ;
- ◆ Genoveva ANDEME OBIANG pour l'accompagnement financier de ma formation ;
- ◆ mes collègues de la 7^{ème} promotion de MPCGF 1A et MPCGF 2B, particulièrement Abel SANOU pour leur solidarité et leur appui à mon égard ;
- ◆ mes frères et sœurs de la Communauté des Stagiaires Equato-Guinéens du CESAG (COSEGUICE) dont l'amitié et les apports m'ont été précieux ;
- ◆ l'ensemble du personnel de la SN-HLM, particulièrement M. Lamine NDOUR, Assistant du Contrôleur de Gestion, pour la disponibilité et l'esprit de partage.
- ◆ mes sœurs, Rosario, Angela y Alfonsina RAMBÉ, pour leurs soutiens.
- ◆ toute ma famille, tous mes amis.

Liste des sigles et des abréviations

ABC :	Activity-Based Costing
ABM :	Activity-Based Management
ANSD :	Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie
BA :	Béton Armé
CAM-I :	Consortium for Advanced Manufacturing International
CP :	Coût de Production
CPA :	Comptabilité Par Activités
DAO :	Dossier d'Appel d'Offres
DT :	Direction Technique
EMSILD :	Etude Monographique sur les Services Immobiliers du Logement à Dakar
FAO :	Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture
FG :	Frais Généraux
Fop :	Frais d'opération
GPA :	Gestion Par Activités
HLM :	Habitations à Loyer Modéré
HTVA :	Hors Taxe sur la Valeur Ajouté.
OHLM :	Office des Habitations à Loyer Modéré
PV :	Prix de Vente.
SN-HLM :	Société Nationale des Habitations à Loyer Modéré
TNI :	Techniques Nouvelles d'Investissement
VRD :	Voirie et Réseaux Divers

Liste des tableaux

Tableau 1 : Synthèse des démarches proposées par les auteurs.....	30
Tableau 2 : Informations nécessaires pour chaque activité	33
Tableau 3 : Exemple de modèle d'affectation des ressources aux activités	34
Tableau 4 : Exemple d'une matrice de regroupement des activités	36
Tableau 5 : Modèle de calcul du coût de revient et du résultat par produit.....	37
Tableau 6 : Analyse du système de calcul des coûts à la SN-HLM	65
Tableau 7 : Représentation des processus-centres de responsabilité de la SN-HLM	70
Tableau 8 : Synthèse de la cartographie des activités.....	71
Tableau 9 : Ressources identifiées à la SN-HLM.....	74
Tableau 10 : Identification et choix des inducteurs de ressources.....	75
Tableau 11 : Matrice activités/ressources	78
Tableau 12 : Centres de regroupement	85
Tableau 13 : Modèle de calcul du coût et résultat analytique.....	93

Liste des figures

Figure 1 : Évolution des charges sur le dernier demi-siècle (de 1970 à la fin de XX ^e siècle)	11
Figure 2 : Comparaison méthode traditionnelle et méthode ABC.....	14
Figure 3 : Liens entre ABC et ABM : les activités, pivot des démarches ABC et ABM.....	21
Figure 4 : Traitement des charges indirectes dans la méthode ABC.....	28
Figure 5 : Architecture de l'approche ABM.....	37
Figure 6 : Modèle d'analyse.....	44

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des annexes

Annexe 1 : Guide d'entretien.....	102
Annexe 2 : Cartographie détaillée des activités.....	103
Annexe 3 : Organigramme de la SN-HLM.....	108
Annexe 4 : Identification et choix des inducteurs d'activités.....	109
Annexe 5 : Regroupement d'activités par centre	117
Annexe 6 : Réalisations de la SN-HLM de 1959 à 2013.....	120
Annexe 7 : Cartographie des réalisations.....	122
Annexe 8 : Cadre de présentation du compte d'exploitation	123
Annexe 9 : Traitement des données comptables sur la base LOGIX GESCOF	124

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace.....	i
Remerciements.....	ii
Liste des sigles et des abréviations	iii
Liste des tableaux.....	iv
Liste des figures	v
Liste des annexes	vi
Table des matières.....	vii
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE THÉORIQUE DE L'ÉTUDE	6
Chapitre 1 : LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES	8
1.1. Origine et contexte d'évolution de la méthode ABC	8
1.2. Définition et objectifs de la méthode ABC	12
1.2.1. Définition de la méthode ABC.....	12
1.2.2. Objectifs de la méthode ABC	14
1.3. Postulat de base de la méthode ABC.....	16
1.4. Avantages et limites de la méthode ABC.....	17
1.4.1. Avantages.....	17
1.4.1.1. L'utilisation comme outil comptable.....	17
1.4.1.2. Un outil de gestion	17
1.4.1.3. Une autre vision de l'entreprise	18
1.4.1.4. Un outil d'analyse stratégique.....	18
1.4.1.5. Un vecteur de mise sous tension de l'organisation	18
1.4.1.6. Un outil de management de l'entreprise	18
1.4.2. Limites de la méthode	19
1.5. Gestion par activités (ABM).....	19
Chapitre 2 : DÉMARCHE DE CONCEPTION D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES	26
2.1. Démarche de conception générale d'une comptabilité par activités	26
2.1.1. Identification et analyse des activités.....	31
2.1.2. Affectation des ressources aux activités.....	33
2.1.3. Identification et choix des inducteurs de coût.....	34
2.1.4. Regroupement des activités par inducteur de coût.....	35

2.1.5.	Calcul du coût de revient et du résultat par produit	36
2.2.	Perspectives de conception d'un système de comptabilité par activités	38
Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ÉTUDE.....		43
3.1.	Le modèle d'analyse.....	43
3.2.	La méthode de collecte et d'analyse des données	45
3.2.1.	Visite guidée.....	45
3.2.2.	L'entretien	45
3.2.3.	L'observation	46
3.2.4.	L'analyse documentaire	46
DEUXIÈME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ÉTUDE.....		49
Chapitre 4 : PRESENTATION DE LA SOCIÉTÉ NATIONALE DES HABITATIONS À LOYER MODÉRÉ (SN-HLM).....		51
4.1.	Historique et chiffres caractéristiques de la SN-HLM	51
4.1.1.	Historique de la SN-HLM.....	51
4.1.2.	Chiffres caractéristiques de la SN-HLM.....	52
4.2.	Missions, politique et objectifs de la SN-HLM.....	52
4.2.1.	Mission de la SN-HLM.....	52
4.2.2.	Politique et objectifs de la SN-HLM.....	52
4.2.2.1.	Politique et objectifs commerciaux.....	53
4.2.2.2.	Politique et objectifs techniques.....	53
4.2.2.3.	Politique et objectifs en gestion de ressources humaines.....	53
4.2.2.4.	Politique et objectifs financiers.....	53
4.3.	Organisation de la SN-HLM.....	53
4.3.1.	Le Conseil d'Administration.....	54
4.3.2.	Le Comité de Direction.....	54
4.3.3.	La Direction Générale	54
4.3.3.1.	La Cellule de Contrôle de Gestion	54
4.3.3.2.	Le Service d'Audit Interne.....	55
4.3.3.3.	Le Service Médical.....	55
4.3.4.	Le Secrétariat Général.....	55
4.3.5.	Les directions opérationnelles.....	55
4.3.5.1.	La Direction des Ressources Humaines et de l'Administration Générale .55	
4.3.5.2.	La Direction Financière et Comptable	56
4.3.5.3.	La Direction Technique.....	56

4.3.5.4. La Direction Commerciale.....	56
4.3.5.5. La Direction des Affaires Juridiques et Domaniales.....	56
4.3.5.6. La Direction des Systèmes d'Information.....	57
4.4. Les principaux métiers de la SN-HLM.....	57
4.4.1. Aménagement de parcelles assainies.....	57
4.4.2. Production des logements et équipements collectifs.....	57
4.4.3. Commercialisation des logements, parcelles et équipements.....	58
4.5. Présentation du Service de Contrôle de Gestion.....	58
4.5.1. Missions.....	58
4.5.2. Principales activités du service du contrôle de gestion.....	59
4.5.3. Effectif du contrôle de gestion.....	59
4.6. Le système d'information de gestion de la SN-HLM.....	59
Chapitre 5 : CONCEPTION DU SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES À LA SN-HLM.....	62
5.1. Présentation de l'existant en matière de calcul des coûts à la SN-HLM.....	62
5.1.1. Description de la méthode actuelle de calcul des coûts à la SN-HLM.....	63
5.1.2. Analyse du système de calcul des coûts à la SN-HLM.....	65
5.2. Préparation.....	66
5.3. Identification et analyse des activités.....	67
5.3.1. Identification des centres de responsabilité.....	68
5.3.2. Identification des processus.....	68
5.3.3. Identification des activités.....	71
5.4. Affectation des ressources aux activités.....	74
5.4.1. Indentification des ressources à affecter aux activités.....	74
5.4.2. Identification et choix des inducteurs de ressources.....	75
5.4.3. Affectation des ressources aux activités.....	77
5.5. Préparation de calcul du coût de revient.....	83
5.5.1. Identification et choix des inducteurs d'activités.....	83
5.2.2. Regroupement des activités relevant d'un même inducteur.....	84
5.2.3. Préparation de calcul du coût de revient des objets de coûts et du résultat analytique.....	92
5.3. Gestion par activités.....	94
5.4. Recommandations.....	95
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	99

ANNEXES	101
GLOSSAIRE.....	125
BIBLIOGRAPHIE.....	126

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La croissance démographique que connaît l'Afrique subsaharienne s'est traduite depuis plus de 60 ans par des flux migratoires intenses dont la manifestation la plus visible est l'explosion de l'urbanisation de cette partie du monde. Selon le premier rapport d'étape sur l'horticulture urbaine et périurbaine pour des villes plus vertes en Afrique réalisé en 2012 par l'Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture (FAO), de 1960 à 2010, la population urbaine de l'Afrique est passée de 53 à 400 millions d'habitants. D'ici à 2030, le nombre de citadins, en Afrique, augmentera encore de 345 millions. En Afrique subsaharienne, la population urbaine doublera, pour atteindre près de 600 millions de personnes (FAO, 2012 : 7).

Or, cette croissance rapide des villes de l'Ouest a engendré de nombreux problèmes qui sont à la fois complexes et contraignants : démographie galopante, extension spatiale incontrôlée, insécurité et problème de mobilité... Autant de phénomènes qui constituent les multiples facettes de la crise urbaine dans les pays en développement. L'enjeu actuel est bien de gérer les villes des pays en développement et leurs habitants.

En 1976 lors de la conférence des Nations Unies qui s'est tenue à Vancouver, les gouvernements se sont engagés à améliorer les conditions de logement des pauvres dans les villes. En 1987, l'année internationale du logement pour les sans-abris, donnera aux gouvernements l'occasion de renouveler leurs promesses et de commencer à les mettre en exécution.

L'Etat du Sénégal, dans le cadre de sa politique de développement, a très tôt inscrit dans ses priorités la promotion de l'habitat en général et de l'habitat social en particulier. La mise en œuvre de cette politique volontariste d'habitat s'appuie sur divers instruments dont les organismes publics, parapublics ou privés pour la production de logements, l'aménagement de terrains viabilisés et le financement des promoteurs et des particuliers. Ainsi, afin de faciliter la mise en œuvre de cette politique sociale, l'Etat a créé la Société Nationale des Habitations à Loyers Modérés (SN-HLM) avec pour mission la construction des logements urbains à la portée des salariés à revenus moyens et la facilitation de l'accès à des parcelles viabilisées, favorisant ainsi l'auto-construction.

Selon les résultats de l'Etude Monographique sur les Services Immobiliers du Logement à Dakar (EMSILD) réalisée en 2012 par la ANSD (Agence Nationale de la Statistique et de la

Démographie), 51,6% des chefs de ménage sont des locataires et 42,1% des propriétaires. L'objectif de la SN-HLM vise à changer de façon significative cette proportion en étant un acteur privilégié dans les investissements immobiliers des ménages (ANSD, 2012 : viii).

Les rapports d'activités font ressortir que, depuis sa création jusqu'en juillet 2012, la SN-HLM a réalisé au Sénégal, 15.925 logements et viabilisé plus de 38.904 parcelles assainies. Cependant, la SN-HLM sous la contrainte des coûts élevés des matériaux de construction et du manque de réserves foncières, ne parvient pas à répondre convenablement à la demande. De l'autre côté, les ressources se raréfient compte tenu de l'insolvabilité des particuliers et des promoteurs. Ces différentes difficultés financières entravent l'atteinte des objectifs de la SN-HLM et met en exergue un problème d'optimisation des ressources.

Ce problème d'optimisation a plusieurs causes dont :

- ◆ la non maîtrise des coûts de construction ;
- ◆ l'incapacité d'un suivi efficace et efficace des produits ;
- ◆ la difficulté à orienter la stratégie pour atteindre les objectifs.

La non-optimisation des ressources a pour conséquences :

- ◆ l'insatisfaction des demandes des populations ;
- ◆ la détérioration des conditions de logement ;
- ◆ l'augmentation des baux ;
- ◆ les tensions sociales conduisant à des crises voire l'instabilité dans le pays.

Plusieurs solutions peuvent être envisagées pour une meilleure optimisation des ressources :

- ◆ l'adoption de textes législatifs instaurant des réductions sur les coûts des matériaux de construction pour des projets d'habitation sociale ;
- ◆ la mise en place d'un bon dispositif de recouvrement des créances ;
- ◆ l'adoption d'une bonne orientation stratégique ;
- ◆ la mise en œuvre d'un bon dispositif de maîtrise des coûts adaptés à l'entreprise en occurrence la comptabilité par activité.

La dernière solution qui renvoie à une comptabilité basée sur les activités nous semble plus adaptée car elle offre plus de possibilités d'analyse dans un tel contexte. En outre, elle

favorise la traçabilité des coûts engendrés par les activités et permet d'optimiser les ressources. Contrairement aux autres solutions, la mise en œuvre de la comptabilité par activité peut être faite dans un délai relativement plus court que les autres, et permettra à la société de maîtriser les coûts de construction et de répondre d'être à la hauteur des demandes. La maîtrise des coûts constitue un élément essentiel d'optimisation des ressources pour une amélioration continue des performances. Cet outil de gestion pourra répondre en partie au problème que connaît la société en attendant l'adoption et la mise en œuvre d'autres politiques d'accompagnement de l'activité.

Au regard de la capacité productive et pour une satisfaction efficiente de la demande en logements, la principale question est de savoir comment un système de comptabilité par activités peut-il contribuer à améliorer la gestion du SN-HLM au-delà de la méthode de calcul des coûts existante ?

Plus spécifiquement, il s'agira de répondre aux questions suivantes :

- ◆ qu'est-ce que la comptabilité par activités ?
- ◆ quels sont les préalables à la conception d'un système de comptabilité par activités ?
- ◆ quelle méthodologie adopter pour concevoir un système de comptabilité par activités ?
- ◆ comment une comptabilité par activité peut-elle améliorer la gestion ?
- ◆ comment gérer ou mettre en œuvre une comptabilité par activité ?
- ◆ quelles sont les limites de la mise en œuvre d'une comptabilité par activité ?

Ce sont autant de questions qui nous ont conduit à nous intéresser à l'un des outils du contrôle de gestion stratégique à travers le choix du thème : conception d'un système de comptabilité par activités : cas de la SN-HLM.

L'objectif principal visé à travers l'étude de ce thème est de concevoir un système de comptabilité par activités pour la SN-HLM. Cet objectif principal est décliné en trois objectifs spécifiques à savoir:

- ◆ définir le système de comptabilité par activités ;
- ◆ présenter la démarche de conception du système de comptabilité par activités ;
- ◆ concevoir enfin un système de comptabilité par activités à la SN-HLM.

Cependant, dans le cadre ce travail, nous nous focaliserons sur la conception du système de comptabilité par activités à la SN-HLM. Sa mise en œuvre ne fait pas partie de cette présente étude.

Cette étude présente un double intérêt :

- ◆ permettre aux dirigeants de la SN-HLM d'optimiser les ressources, d'améliorer les performances et d'affiner les prises de décisions ;
- ◆ pour nous-mêmes, elle contribuera à enrichir nos compétences en matière de conception d'outils de gestion.

Afin d'atteindre les objectifs, cette étude s'articulera en deux parties principales. La première porte sur le cadre théorique et consistera à faire une revue de littérature autour de la comptabilité par activité. Elle est composée de trois chapitres dont le premier est consacré à la définition de la comptabilité par activités, le deuxième à la démarche de conception d'un système de comptabilité par activités et le troisième présente enfin la méthodologie de l'étude.

La seconde partie est centrée sur le cadre pratique de l'étude. Elle comprend deux chapitres dont le premier concerne la présentation du SN-HLM et le second, la conception du système de comptabilité par activités au SN-HLM.

PREMIÈRE PARTIE :
CADRE THÉORIQUE DE L'ÉTUDE

La globalisation des facteurs de production et la libéralisation des échanges alliées à une différenciation des produits de moins en moins durable ont conduit à une instabilité croissante des marchés. Cette évolution a accru la demande en matière d'outil de contrôle de gestion assurant la mise en œuvre de la stratégie et le pilotage de l'entreprise. Dans ce contexte émergent des techniques dites « nouvelles ».

L'une des évolutions nouvelles ces dernières années est la comptabilité à base d'activité ou méthode ABC (Activity-Based Costing). C'est une méthode popularisée par les travaux de Kaplan, Cooper et Turney à la fin des années 1980, centrée sur les processus et les activités ; elle apporte une connaissance pertinente des coûts des produits par une affectation plus rigoureuse des charges indirectes au travers des activités.

Pour ce faire, elle rattache les coûts aux activités, puis les attribue aux produits selon l'utilisation qu'ils font de l'activité établie en fonction des bases de répartition variant selon la nature de cette activité.

L'étude d'un « nouveau » modèle de comptabilité ne pouvait se faire sans avoir, au préalable, situer le contexte dans lequel il émerge et d'en étudier les éléments qui le composent et éventuellement ses raisons d'être.

L'apparition d'un tel modèle implique de faire une critique des modèles anciens existants. Les avantages et les apports de cette méthode sont également une réponse aux insuffisances des outils traditionnels existants.

L'objet de cette première partie est de présenter la revue la littérature relative à la comptabilité par activités. A ce titre, il convient de situer dans un premier chapitre, le contexte dans lequel émerge cette nouvelle méthode de gestion, ses principes de bases, ainsi que ses avantages et inconvénients.

Ensuite, le deuxième chapitre sera consacré à la démarche de mise en œuvre de la méthode ABC à suivre telle que vue par les auteurs.

Enfin, dans le troisième chapitre nous proposerons la méthodologie de conception adoptée pour la réalisation de notre travail.

Chapitre 1 : LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

Une raison importante pour laquelle les entreprises perdent leur compétitivité est le fait que les systèmes traditionnels de détermination des coûts ne traduisent pas les coûts réels des produits et ne tiennent pas compte des possibilités d'amélioration de la productivité, ce qui provoque de mauvaises décisions.

La naissance du coût par activité est due à la nécessité de résoudre le problème de la répartition des frais généraux de fabrication de produits.

Il s'agira dans la première section de ce chapitre, de présenter l'histoire de la comptabilité par activités, c'est-à-dire l'origine de la méthode. La deuxième section traitera de la définition, et les principes de base de la méthode ABC. Après, nous évoquerons dans la troisième section les concepts essentiels de la méthode pour circonscrire le sens donné à certains termes.

Ensuite, nous aborderons dans la quatrième section le management par les activités (ABM) ou appelé aussi GPA (Gestion Par Activités). Enfin, en quatrième section nous analyserons les avantages et les limites de cet outil de gestion.

1.1. Origine et contexte d'évolution de la méthode ABC

La comptabilité par activité ou la méthode ABC (Activity-Based Costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion, fondée sur l'analyse des activités.

Apparue aux Etats-Unis au milieu des années 80 grâce aux travaux de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International) en 1980.

Selon BOISSELIER (2013 :296), l'évolution de la production et les dérives entraînées par l'utilisation de la méthode des coûts par la méthode des centres d'analyse expliquent l'émergence de la comptabilité par activité.

La méthode ABC a été dictée par les changements intervenus durant les deux dernières décennies. Dans la même optique, MILKOFF (1996 : 2-3) propose que trois types d'évolutions doivent être mentionnés :

◆ **L'évolution du contexte économique**

Selon MILKOFF (1996 : 2), le contexte économique a été marqué par plusieurs phénomènes. En effet, l'évolution des échanges s'est accélérée tout au long de la deuxième partie du vingtième siècle, les périodes se sont succédé les unes aux autres et la logique économique, bien que reposant toujours sur les mêmes bases fondamentales (marché, capital, profit), s'est trouvée modifiée par l'évolution du contexte et les transformations du fonctionnement des entreprises.

Il souligne ensuite que la situation actuelle est caractérisée par une crise de surproduction à laquelle s'ajoute un marché « turbulent » qui l'emporte sur les comportements rationnels où toute activité de gestion exige des efforts de réactivité, de flexibilité et d'adaptabilité.

◆ **L'évolution de la structure des entreprises**

L'adaptation à la mondialisation des marchés a eu comme tendance d'accélérer la croissance externe des firmes. La nécessité de « coller » aux nouvelles exigences de ces marchés (réactivité, flexibilité, qualité) a conduit les entreprises à accroître une certaine forme d'autonomie des entités organisationnelles les composant. Si la concentration des entreprises n'est pas un phénomène nouveau, l'ampleur qu'elle a acquise a modifié en profondeur la structure des coûts (MILKOFF, 1996 : 3).

Il souligne par ailleurs que ces firmes concentrées, imposantes et lourdes à manier, ont dû parallèlement s'adapter aux nouvelles règles non écrites du marché. Prendre des décisions urgentes, réagir en temps réel, faire preuve de suffisamment de souplesse pour ne pas rater les opportunités qui se présentent, accepter de modifier ses propres produits pour les adapter aux exigences du « client roi », telle est la liste, non exhaustive, des indispensables adaptations dont ces entreprises ont dû faire preuve.

◆ **L'évolution des modes de production**

Le contrôle de gestion tel qu'il est traditionnellement élaboré et mis en œuvre, est né à la fin des années 1920 dans un contexte dominé par l'organisation taylorienne de l'entreprise.

Pour MILKOFF (1996 : 3), « l'organisation scientifique du travail » élaborée par Taylor reposait sur un certain nombre de constats de la réalité économique dans laquelle les mécanismes et les savoirs faire étaient stables, aidés en cela par la production en grandes

séries. Le pouvoir des managers reposait, entre autres, sur une « connaissance exhaustive et parfaite des mécanismes ». L'objectif du « progrès partagé par tous » entraînait le seul choix possible, celui de la minimisation des coûts, en particulier des coûts de production, garant de la maximisation des performances. Un seul facteur de production, la main d'œuvre directe, entraînait, à lui seul, une grande part des coûts de production. La « domination d'un seul facteur de production » facilitait la mise en place d'un modèle de contrôle de gestion.

Tous ces changements précités ont conduit de nombreuses entreprises à transformer leur modèle de calcul de coût en utilisant le concept de comptabilité à base d'activités qui repose sur l'élément de base du fonctionnement de l'entreprises « l'activité ». Dans ce cas, MILKOFF (1996 : 3) affirme que la méthode ABC tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes ou centre d'analyse qui emploie la méthode des coûts complets et qui répond plus aux besoins d'information sur le coût d'un produit pour les raisons suivantes :

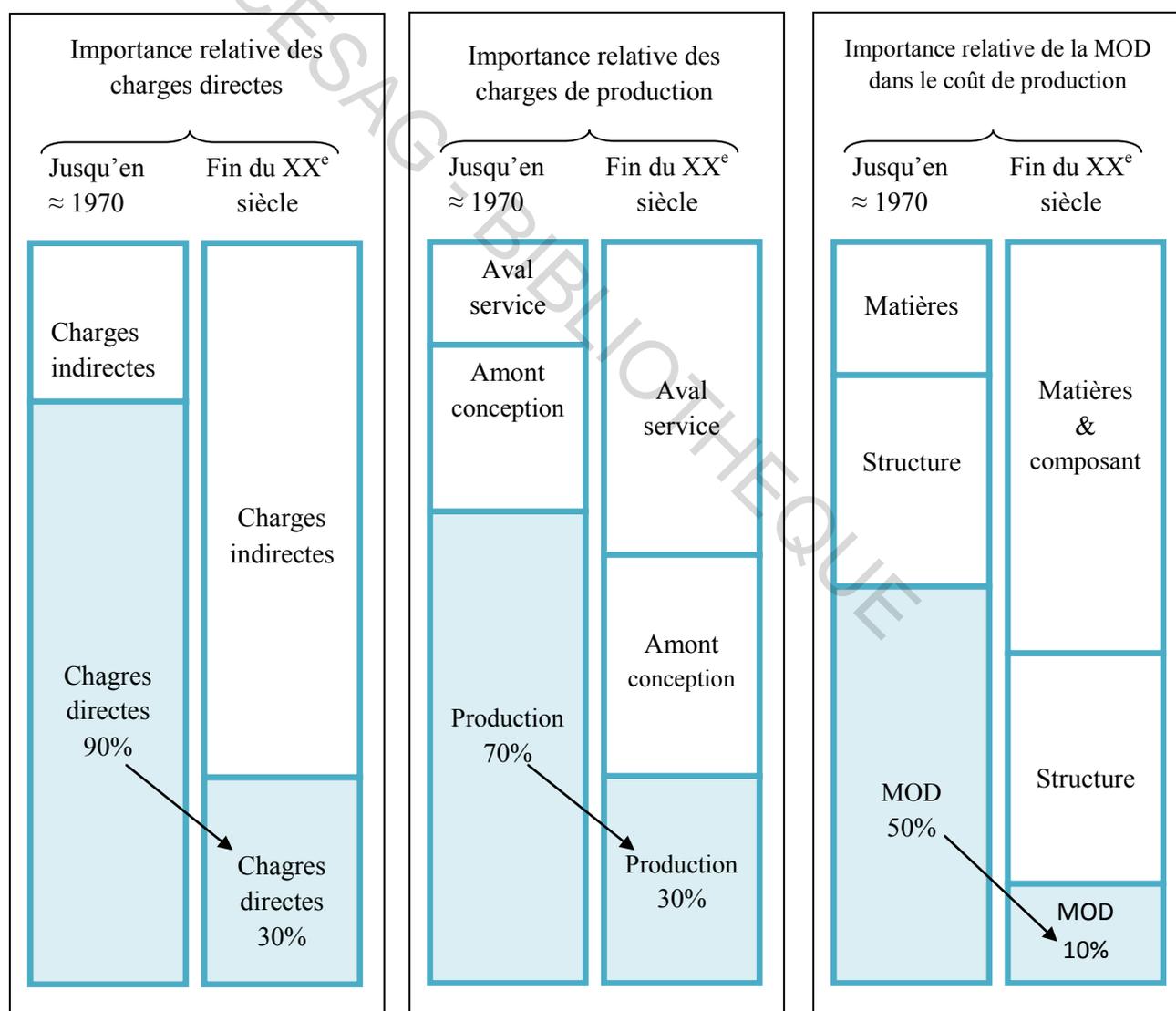
- la main d'œuvre directe qui servait souvent de référence pour l'imputation des frais généraux est de moins en moins significative ;
- la difficulté de distinguer entre la main d'œuvre directe et indirecte ;
- l'augmentation des frais généraux est très importante : amortissements, réparation, planification, recherche et développement, gestion des stocks....
- le problème de répartition des charges indirectes ;
- l'incapacité des outils existants à cerner les causes réelles des coûts ;
- l'aspect inadapté de ces outils à la prise de décision ;
- les informations sont incomplètes relativement au coût de revient complet des produits et des services ;
- la vision des coûts est basée sur les coûts antérieurs à la période, ce qui donne une vision dépassée des coûts et n'apporte pas d'aide significative aux dirigeants pour prendre des décisions.

Donc, vu l'importance de ces éléments, il a fallu repenser au comportement des frais d'opérations et voir l'entreprise comme un ensemble d'activités par opposition à un ensemble de ressources afin de déterminer le coût de revient d'un produit d'où l'apparition et l'utilité de la comptabilité par activités.

L'objectif de la méthode ABC est de fournir aux dirigeants des informations nécessaires pour prendre des décisions visant à assurer la rentabilité, la pérennité et le développement de l'entreprise. Ainsi, « cette méthode consiste à analyser les coûts non par produit mais par activités » car les ressources d'une entreprise ne sont pas consommées par les produits mais par les activités.

Le schéma suivant cherche à indiquer les tendances d'évolution des charges sur le dernier demi-siècle (de 1970 à la fin de XX^e siècle) :

Figure 1 : Évolution des charges sur le dernier demi-siècle (de 1970 à la fin de XX^e siècle)



Source : Nous-même adaptée de ALAZARD & al. (2013 :533)

La représentation pertinente des coûts par la comptabilité de gestion est représentée en couleur.

Selon ALAZARD & al. (2013 :533), de ces trois évolutions, il devient évident que la pertinence des méthodes traditionnelles de calcul des coûts se réduit puisque ces méthodes se focalisent sur l'analyse et le traitement de charges de production qui ont fortement perdu de leur importance dans l'ensemble des charges de l'entreprise et qu'elles répartissent les charges indirectes devenues majoritaires sur la base de la main d'œuvre directe retenue comme unité d'œuvre principale alors même que cette dernière n'est plus explicative des consommations de ressources.

1.2. Définition et objectifs de la méthode ABC

Dans cette section, nous allons donner quelques définitions de la comptabilité par activités (CPA) selon les auteurs et ensuite nous allons décrire ses objectifs.

1.2.1. Définition de la méthode ABC

Dans les années quatre-vingt, tout un courant doctrinal initié aux États-Unis à partir des travaux du CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International), consortium de recherche et regroupement d'universités, de groupes industriels et de cabinets de consulting) et par des auteurs comme Johnson et Kaplan, a débouché sur un renouvellement de l'approche des coûts complets et la proposition d'une comptabilité « basée sur les activités ».

La méthode « traditionnelle » de calcul des coûts complets, dans laquelle on retient généralement comme centre d'analyse les centres de responsabilités (ateliers) et comme unités d'œuvre des variables « volumiques » (nombres d'heures de main d'œuvre directe, nombre de produits) est inadaptée aux conditions actuelles de l'activité économique (importance grandissante des charges indirectes, approvisionnement en flux tendus, gestion transversal). La méthode ABC propose de partir d'une analyse horizontale des processus et de regrouper les coûts des activités relevant du même « inducteur » (nombre de commandes, nombre de lots, nombre de composants par exemple).

L'objectif est de repérer les points clés ayant une importance stratégique et de calculer des coûts pertinents permettant d'éclairer les choix de gestion (passage au management par les activités, l'ABM) (LECLÈRE, 2011 : 85).

Dans la littérature, la comptabilité par activités se définit comme "une méthode de calcul des coûts remettant en cause l'approche fondée sur les coûts complets par la prise en compte de la notion d'activités permettant d'apporter une information pertinente quant au pilotage de l'entreprise."

La comptabilité par activités est un modèle de représentation cohérent avec une structure par processus (BOISVERT & al. 2011 : 174).

Selon BOISSELIER (2013 :296), la comptabilité par activités à l'image de la comptabilité par les coûts complets, est une méthode de calcul qui peut aboutir in fine à un calcul de coût total du produit.

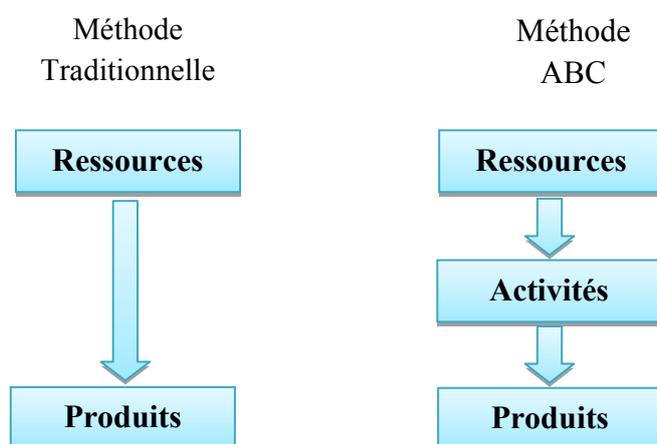
Pour GRANDGUILLOT & al. (2014 :61), la méthode des coûts à base d'activités ou méthode ABC (Activity-Based Costing) est une méthode récente des coûts complets axée sur le calcul et l'analyse des coûts des activités exécutées par l'entreprise et nécessaires à la réalisation des objets de coût. Elle répond aux nouveaux besoins de gestion des entreprises.

La méthode ABC est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonctions. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, donc l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits. Cette méthode permet aussi de mieux comprendre l'origine des coûts. L'analyse des charges indirectes est plus fine que dans la méthode classique des coûts complets.

En résumé, l'apparition de l'ABC est due à l'insuffisance du système de répartition des charges indirectes en fonction des charges directes (essentiellement la main d'œuvre directe). Ce qui pouvait être pertinent est souvent devenu obsolète. Un système de calcul des coûts figé conduit à la non-pertinence des centres d'analyse nécessaire à la mise en place d'un contrôle de gestion efficient.

Dans cet ordre d'idée, JACQUOT & al (2011 : 238) affirment que la comparaison avec les méthodes traditionnelles, dans lesquelles les charges se répartissent sur les produits (par affectation pour les charges directes et par imputation pour les charges indirectes), peut être schématisée de la manière suivante :

Figure 2 : Comparaison méthode traditionnelle et méthode ABC



Source : Nous-même, adaptée de JACQUOT & al (2011 : 238).

1.2.2. Objectifs de la méthode ABC

Un système amélioré de suivi des coûts doit être le moyen d'accroître les profits de l'entreprise avant d'être le moyen d'avoir des coûts plus précis. L'utilisation de la méthode ABC améliorera la rentabilité de l'entreprise grâce à une plus grande précision dans l'analyse des coûts qui permettra d'établir de meilleures stratégies de gestion des produits et des activités (JONNISBO, 2011 : 8).

Dans la même perspective, il souligne que, les objectifs de la méthode ABC sont au nombre de quatre et seront présentés selon leur importance :

◆ Obtenir des coûts plus précis

Pour JONNISBO (2011 : 8), la répartition approximative des importantes charges indirectes par des clefs très souvent volumiques conduit à sous-évaluer les coûts des produits en petites séries par rapport à ceux d'une grande série. L'imprécision des coûts peut même conduire l'entreprise à prendre des décisions dangereuses en matière de tarification et de développement de produits.

◆ Rendre visible des activités cachées

Selon JONNISBO (2011 : 9), un découpage plus fin du fonctionnement permet de faire apparaître le coût des activités « accessoires » (par rapport au processus principal de

production, et restées pour cette raison cachées pour la comptabilité analytique) parfois coûteuses alors qu'elles peuvent n'apporter que peu de valeur.

◆ **Rendre variable les charges fixes**

Les charges fixes ne le sont souvent que par rapport au niveau d'activité général, ainsi les frais d'un bureau d'études sont fixes, mais le coût du bureau d'études dépend du nombre de modèles qu'il conçoit ou améliore. Il faut déterminer un ou plusieurs indicateurs de coûts pour chaque activité afin d'obtenir une relation causale pertinente (JONNISBO, 2011 : 9).

◆ **Donner un modèle de fonctionnement pertinent et cohérent**

A partir de l'activité, des applications multiples et flexibles peuvent être construites afin de déterminer des coûts par produit, par processus, par projets, etc.

Enfin, la détermination d'unités d'œuvre plus « vraies » facilite la construction de budgets plus crédibles.

Dans la même perspective, GRANDGUILLOT & al. (2013 : 109-110) estiment que les principaux objectifs de la méthode ABC sont :

- ◆ identifier : pour chaque produit les activités qu'il consomme ;
- ◆ permettre : le calcul d'un grand nombre d'objets de coût : coût des activités, coût des processus, coût des produits, afin d'améliorer la prise de décision ;
- ◆ mesurer : les conséquences d'une décision relative à un produit sur les activités de l'entreprise, comme par exemple, les recours à la sous-traitance ;
- ◆ déterminer : des coûts de revient des produits plus pertinents que ceux issus de la méthode classique, grâce à une analyse plus fine des facteurs de coûts ;
- ◆ expliquer : la consommation de ressources (charges indirectes) pour mieux comprendre la source des coûts et leur comportement ;
- ◆ améliorer : la qualité des prises de décision et la performance de l'entreprise en repérant :
 - les activités qui créent le plus de la valeur pour le client ;
 - celles que l'entreprise a intérêt à développer ;
 - celles qu'il est préférable d'externaliser...

Par ailleurs, DÉSIÉ-LUCIANI & al (2013 : 230) soulignent que l'objectif de la méthode ABC ne s'arrête pas dans le calcul des coûts de revient, car la visibilité qu'elle apporte sur l'allocation des ressources amène inévitablement à repenser l'organisation des activités : la Méthode ABC accompagne donc aussi une démarche de type ABM (management par les activités).

1.3. Postulat de base de la méthode ABC

Vu les inconvénients des méthodes classiques de calcul de coûts, les gestionnaires ont développé plusieurs techniques de calculs de coût, entre autre, la méthode de calcul de coût par activités (ABC).

Cette dernière se base sur le principe suivant : Les activités consomment des ressources, et les produits consomment des activités.

Ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuables aux activités (ALAZARD & al, 2013 : 543).

Cette méthode repose sur une vision transversale qui fait abstraction des fonctions et des centres de responsabilité, existant auparavant (méthode classique). Par ailleurs, la méthode ABC est une méthode d'analyse des charges indirectes par excellence, et contrairement aux méthodes classiques de calcul des coûts, la méthode ABC ne fait pas la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux, car elle considère que toutes les activités sont « principales » pour la détermination des coûts des produits.

A ce propos, BERTRAND & al. (2008 : 7) soulignent que la CPA repose sur une vision différente du fonctionnement de l'entreprise et sur une nouvelle approche de la valeur.

Nous pouvons dire que le modèle est fondé sur les assertions suivantes :

- ◆ les activités consomment les ressources de l'entreprise, les charges sont en effet engagées du fait des activités réalisées ;
- ◆ les produits sont fabriqués à partir des activités réalisées dans le cadre du processus de production. Les produits consomment donc des activités.

Ainsi, beaucoup de ressources sont indirectes par rapport aux produits et services, mais sont directes par rapport aux activités.

En effet, AUGÉ (2013 : 166) affirme qu'il y a abandon du produit au profit de l'activité. Les charges indirectes deviennent dans le cadre de la méthode ABC des charges directes par rapport à l'activité.

1.4. Avantages et limites de la méthode ABC

La méthode ABC est apparue pour pallier les insuffisances des outils de gestion traditionnels. Malgré la pertinence de la méthode ABC dans l'estimation et la maîtrise des coûts de revient par rapport à la méthode des sections homogènes, cette méthode présente aussi bien des avantages que des inconvénients, que nous analyserons dans cette section (JONNISBO, 2011 : 17).

1.4.1. Avantages

De nombreux auteurs s'accordent à dire que la méthode ABC n'est pas qu'un outil de comptabilité analytique, et que ses possibilités d'utilisation vont bien au-delà de cette simple approche.

1.4.1.1. L'utilisation comme outil comptable

Pour JONNISBO (2011 : 17), cette méthode :

- ◆ permet d'appliquer un mode différent d'imputation des charges, et de calcul des coûts des produits de l'entreprise ;
- ◆ apporte une vision des charges et de leur contribution plus liées à la réalité du fonctionnement de l'entreprise, que ne peut l'être une comptabilité à base de sections homogènes ;
- ◆ offre la possibilité de mesurer la plus-value de chacune des activités contributives, tant en termes de produits fournis, que de rapport coût/efficacité ;
- ◆ permet par ailleurs de provoquer un changement d'organisation comptable de l'entreprise.

1.4.1.2. Un outil de gestion

Au-delà de son utilisation comme outil comptable « classique », ayant pour objectif le calcul de coûts et de marges, la comptabilité par activités présente un intérêt tout particulier en termes de gestion. Sa mise en œuvre, menée d'un point de vue plus stratégique, peut

rapidement aboutir à des résultats significatifs en termes de connaissance de l'entreprise, de choix stratégiques, de mise sous tension de l'organisation, et de management dynamique (JONNISBO, 2011 : 18).

1.4.1.3. Une autre vision de l'entreprise

L'approche par activités induite par ABC, permet de voir l'entreprise autrement. Cette autre vision permet tout d'abord, d'un point de vue psychologique, d'abolir certaines distinctions (et rivalités), entre fonctions.

L'analyse ABC permet, selon JONNISBO (2011 : 18), d'identifier les ressources absorbées par chaque activité indirecte. Aussi, l'analyse par les activités constitue donc une porte d'entrée vers la détermination de la marge de manœuvre stratégique de l'entreprise.

1.4.1.4. Un outil d'analyse stratégique

A partir de l'analyse précédente, la comptabilité par activité permet de définir une stratégie interne en fonction :

- ◆ des choix d'activités et des allocations de ressources ;
- ◆ du portefeuille des produits et des processus de fabrication associés ;
- ◆ du plan de charge et des budgets induits (JONNISBO, 2011 : 19).

1.4.1.5. Un vecteur de mise sous tension de l'organisation

Du fait de l'identification de ces activités, selon JONNISBO (2011 : 19), la méthode ABC permet de repenser, voir même de s'affranchir des lignes traditionnelles de décision et de gestion. Elle constitue à ce titre une démarche de reengineering de l'entreprise.

1.4.1.6. Un outil de management de l'entreprise

Pour RAHMOUNI (2008 : 36), la méthode ABC peut aussi constituer un cadre cohérent et efficace pour la mesure et le pilotage de la performance. En effet, elle repose sur l'idée que la performance d'une entreprise est le résultat de la coopération entre des activités homogènes ayant un même but et qui sont elles-mêmes organisées dans des processus. Grâce à cette homogénéité, l'ABC, en s'adjoignant de son complément l'ABM concourt à la mesure et au pilotage de la performance.

Cependant, il faut savoir que des difficultés peuvent être rencontrées lors de la mise en place de la méthode ABC.

1.4.2. Limites de la méthode

De façon générale, la comptabilité par activité est une méthode qui a ses avantages et ses inconvénients. Au nombre des limites, on peut citer :

- ◆ la mise en place de la méthode ABC requiert des frais importants: réorganisation de la gestion, logiciels spéciaux, équipements de collecte et de traitement de données, formation du personnel (coûte cher en temps et en argent). C'est pourquoi, BOISVERT & al. (2011 :186), affirment que en l'absence de contrainte monétaire, la CPA est probablement la meilleure technique d'évaluation du coût de revient ;
- ◆ comme tous les frais sont imputés aux activités et qu'une bonne partie de ces frais sont fixes de par leur nature, la pertinence des informations obtenues est donc discutable, puisque toute base d'imputation est par définition subjective ou arbitraire ;
- ◆ son degré de complexité relativement élevé la rend pour l'instant hors d'usage dans la plupart des entreprises qui n'ont pas une structure de gestion rodée et une culture bien établie, c'est donc une méthode exigeante à laquelle seules les grandes entreprises présentant les caractéristiques suivantes sont éligibles dans l'état actuel, à savoir :
 - haute technologie ;
 - frais généraux très élevés par rapport à la main d'œuvre directe ;
 - plusieurs activités très diversifiées ;
 - conception du produit et du processus de fabrication est coûteuse ;
 - fortement automatisés et informatisés.

Alors avant d'opter pour la mise en place de la méthode ABC, il convient de procéder à une étude de faisabilité et une évaluation systématique des avantages et des inconvénients de la méthode en s'assurant que les informations qui seront obtenues sont vraiment utiles à la prise de décision.

1.5. Gestion par activités (ABM)

Les entreprises d'aujourd'hui sont confrontées à des marchés versatiles, une concurrence accrue, une incertitude accentuée dans leur connaissance du futur.

Il leur faut être flexible et réactive, maîtriser la qualité mais aussi les délais, réduire les coûts mais sans détériorer la valeur.

Elles doivent piloter leur organisation en fonction du marché en déclinant les contraintes stratégiques en objectifs opérationnels.

La logique taylorienne centrée sur les consommations de ressources et les responsabilités individuelles n'est plus valable. Il faut piloter les processus et les compétences afin d'améliorer la performance dans une démarche de progrès continu.

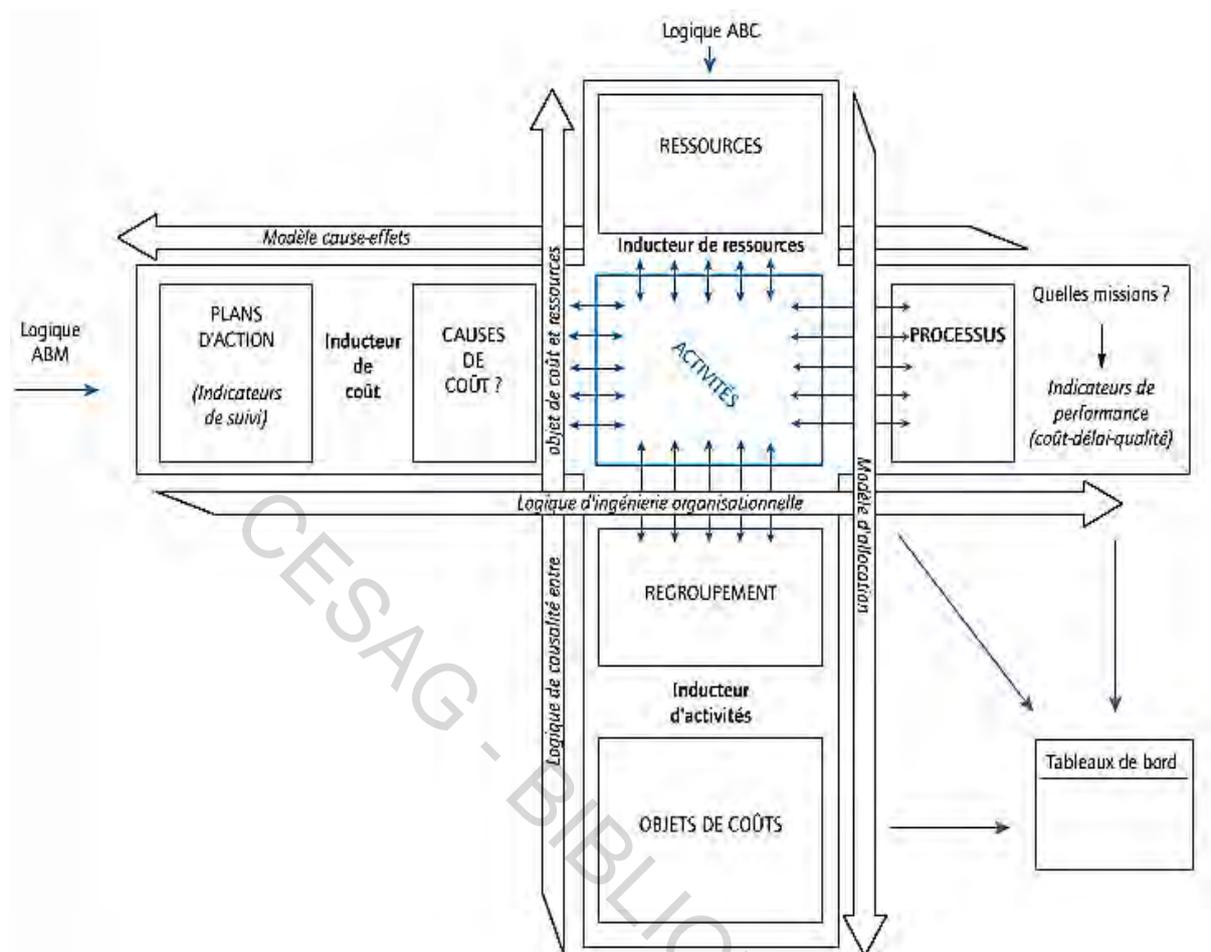
Le management par activités s'appuie sur un découpage de l'entreprise par activités assez similaire à celui par la méthode ABC. Pourtant, les liens entre ABC (calcul des coûts par activités) et ABM (management par les activités) sont complexes et diffèrent selon la lecture effectuée des deux méthodes.

D'une part, le management par activités est perçu comme un développement, une amélioration de la méthode ABC, et d'autre part, l'ABC n'est qu'un sous-produit de l'ABM. En fin, certains défendent une conception différente : l'ABC ne saurait être qu'un outil de calcul des coûts, alors que l'ABM devrait être considéré comme une philosophie du management de la performance et du progrès continu. Selon ALAZARD & al. (2013 :619), il semble possible de définir l'ABM comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu.

Ils soulignent également que l'ABM conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de la valeur.

Le schéma suivant positionne les différents liens entre ABC et ABM :

Figure 3 : Liens entre ABC et ABM : les activités, pivot des démarches ABC et ABM



Source : ALAZARD & al. (2013 :629).

La logique verticale de ABC peut se lire :

- ◆ de bas en haut quand il s'agit de questionner la modélisation de l'organisation et la variété des activités consommées par les différentes familles de produits/clients : c'est une logique de causalité ;
- ◆ de haut en bas quand, sur cette modélisation créée, elle sert au calcul des coûts des produits/clients dans une démarche d'allocation des ressources. Ces calculs longs et dont la pertinence dépend de la qualité de la modélisation précédente n'ont pas vocation à être réalisés au rythme d'un contrôle opérationnel mensuel. Ils doivent donner une image du coût des produits pour s'assurer qu'ils restent « dans le marché ».

La logique horizontale de ABM traduit le pilotage de l'organisation :

- ◆ de droite à gauche, elle positionne les différents processus, les activités qui les composent et, par un questionnement adéquat, remonte aux causes réelles des coûts. Elle définit les plans d'action sources de progrès et d'économie qui doivent permettre de proposer autant de valeur au client en consommant moins ou mieux les activités et donc en réduisant les ressources ;
- ◆ de gauche à droite, elle renvoie à la remise à plat des processus par des logiques de réingénierie qui visent à simplifier les processus, en évitant les doublons d'activité, en supprimant les activités non porteuses de valeur.

Dans cette perspective, le pilotage se situe au niveau des processus et des activités qui les composent : réduire le volume des activités ou réduire les consommations de ressources nécessaires aux activités conduit nécessairement à la réduction du coût des produits/clients de la méthode ABC.

En fin, la vraie « révolution » n'est pas dans la mise en place de nouveaux outils mais dans la culture de coopération et de progrès continu qu'elle implique car il sera difficile aux entreprises de se débarrasser de plusieurs dizaines d'années de culture taylorienne.

Selon LAURAS (2004 : 117), l'ABC et l'ABM sont des démarches destinées à donner des informations pertinentes sur les coûts et les marges. Elles permettent notamment d'améliorer l'utilisation des ressources disponibles en éclairant les choix de sous-traitance, en aidant à la définition de l'organisation des compétences ou en dotant l'entreprise de tableaux de bord orientés vers le pilotage des performances.

Il souligne par ailleurs que le principe de la gestion par activités consiste finalement à obtenir le coût réel d'un produit ou d'un service, par extension :

- ◆ le coût de revient des composants du produit ou encore de chaque étape de son processus ;
- ◆ le contrôle budgétaire global et détaillé ;
- ◆ le repérage des dysfonctionnements entre les activités ;
- ◆ le suivi des écarts, des dépassements, par activités et par produits ;
- ◆ la simulation de coûts de revient pour le lancement de tout nouveau produit ;

- ◆ le repérage des étapes à franchir pour atteindre une cible en termes de rentabilité.

Cette approche dispose de nombreux atouts. Toutes les analyses sont conduites sur l'unique base de coûts de revient, qui sont tous traités comme des coûts variables. En effet, les coûts des produits sont suivis au travers de leur consommation d'activités, lesquelles intègrent toutes les charges sous une forme directe et variable. Les coûts indirects et directs n'existent plus car toutes les charges sont affectées à des activités. Les activités consomment toutes les charges, et les produits (ou services) consomment toutes les activités.

Il est impossible d'identifier le coût de revient avec une comptabilité analytique budgétaire, car les calculs sont basés sur des imputations directes et indirectes de charges aux produits, sous forme de clefs de répartition. Si la comptabilité analytique fonctionne à peu près bien dans un environnement très industriel (avec une forte proportion de coûts directs), elle n'est plus du tout adaptée dans le secteur des services (du fait de l'absence quasi-totale de coûts directs) (LAURAS, 2004 : 118).

Par contre, cette approche nécessite une vision globale de l'entreprise (activités qui composent les processus), ainsi que la maîtrise de certaines compétences (management, gestion de projet).

Selon LAURAS (2004 : 118), la gestion par activité s'articule autour de trois tableaux de bord suivants :

- ◆ le tableau de bord d'activité (mensuelle) qui permet de suivre les objectifs de réalisation ;
- ◆ le tableau de bord financier (mensuel/trimestriel) qui permet de suivre les objectifs financiers ;
- ◆ le tableau de bord structure (trimestriel/semestriel) qui permet de suivre les structures de coûts.

Il est possible de synthétiser les tenants et aboutissants de la méthode ABC comme suit : il s'agit de l'établissement pour l'ensemble des coûts, et plus particulièrement pour les coûts indirects (supports à la production, à la distribution, etc.), d'une relation entre ces coûts et les ensembles d'opérations ou activités qui les consomment et les génèrent.

L'ABM soutient pour sa part la mise en place d'une gestion par activités s'appuyant sur des tableaux de bord constitués d'indicateurs mesurant :

- ◆ les progrès des actions décidées pour appliquer la stratégie ;
- ◆ la valeur perçue par le client ;
- ◆ les performances des concurrents ;
- ◆ la démarche qualité et l'amélioration des performances.

ABC et ABM soulignent la nécessité de mettre en œuvre un pilotage en fonction des processus (ou plutôt ici, des activités qui composent ces processus) qui définissent le système étudié.

L'émergence de l'approche ABM est guidée par la volonté de communiquer une information opérationnelle sur les activités et les processus, afin d'en assurer l'amélioration permanente.

Conclusion du chapitre

Au terme de ce premier chapitre, nous pouvons conclure que la méthode ABC permet de répondre aux enjeux actuels des entreprises. De plus, elle permet de lier la stratégie aux décisions quotidiennes. A travers la mise en évidence des facteurs clés de succès, la démarche ABC apporte pour le pilotage des solutions en matière d'élaboration des tableaux de bords, et de motivation du personnel.

Aussi, elle permet de renforcer le dialogue entre les différentes fonctions, entre les dirigeants et les responsables grâce à la modélisation et l'élaboration des processus facilitant la cohésion.

La mise en œuvre de cette méthode va conditionner l'amélioration du pilotage ou de l'organisation et aura des effets importants sur les comportements et sur l'affectation des ressources humaines car elle permet de faire évoluer les hommes et de rendre plus légitime leur appartenance à l'entreprise.

Malgré ces avantages, la méthode ABC comporte plusieurs facteurs de risques :

- ◆ les dirigeants des entreprises devront s'investir dans la démarche et prendre en compte l'aspect humain, élaborer un plan de communication et de formation du personnel afin d'inclure dans la démarche ;
- ◆ au niveau technique, il faudra se fixer des objectifs clairs et identifier, correctement décrire les activités et modéliser les processus, et s'assurer d'avoir accès à la bonne information échangée et communiquée tout au long du processus.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : DÉMARCHE DE CONCEPTION D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES

La mise en œuvre de la comptabilité par activité n'est pas toujours aisée. En effet, la construction de la méthode ABC comme système de calcul et d'analyse des coûts se fait en plusieurs étapes et nécessite une méthodologie. Ainsi, pour pouvoir concevoir un système de comptabilité par activités nous allons rappeler quelques méthodes de conception proposées dans la littérature.

En effet, l'objet de ce chapitre est donc de présenter, dans un premier temps la méthodologie généralement proposée par les auteurs et nous détaillerons dans un second temps, la démarche spécifique adaptée à notre contexte.

2.1. Démarche de conception générale d'une comptabilité par activités

La démarche de conception varie d'un auteur à un autre. A ce titre, il faut souligner que plusieurs démarches ont été proposées par différents auteurs.

Des auteurs comme ALAZARD & al. (2013 : 542) affirment que la construction du nouveau système de mesure ou méthode des coûts par activité (ABC) s'appuie généralement sur les étapes suivantes :

- ◆ identification des activités ;
- ◆ évaluation des ressources consommées par chacune d'elles ;
- ◆ définition des inducteurs d'activités ;
- ◆ affectation du coût des activités aux objets de coûts.

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles au sein de processus identifiés (ALAZARD & al, 2013 : 543).

Concernant l'évaluation des ressources, ils soulignent qu'il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources dans la méthode des sections homogènes.

En effet, si de nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux produits, elles sont directes par rapport aux activités ; ainsi les ressources mobilisées pour les activités de support ne sont plus allouées aux coûts des produits par des clés de répartition arbitraires.

Aussi, BOISSELIER & al. (2013 : 309) proposent une méthodologie de mise en œuvre de la comptabilité par activités qui reprend aussi quatre phases :

- ◆ le recensement et la définition des activités ;
- ◆ la valorisation des activités et des tâches principales ;
- ◆ la construction de la matrice de corrélation entre activités et inducteurs de coûts ;
- ◆ la détermination du coût des produits.

Ils soulignent également que le recensement et la définition des activités est l'étape vraisemblablement la plus importante et la plus complexe à mener dans la mise en place d'une comptabilité par activité. Elle consiste à recenser l'ensemble des processus de l'entreprise qui découlent des objectifs de l'entreprise.

Dans la même perspective, DÉSIÉ-LUCIANI & al. (2013 : 233-235) estiment que la définition des objectifs est essentielle. Pour que le déploiement de la méthode soit efficace et réponde aux attentes du management, il est important que la démarche soit conduite de manière structurée. En voici les principaux jalons :

- ◆ identification des objets de coûts ;
- ◆ évaluation du coût des activités ;
- ◆ identification et chiffrage des inducteurs d'activités ;
- ◆ calcul du coût de revient des produits ou prestations.

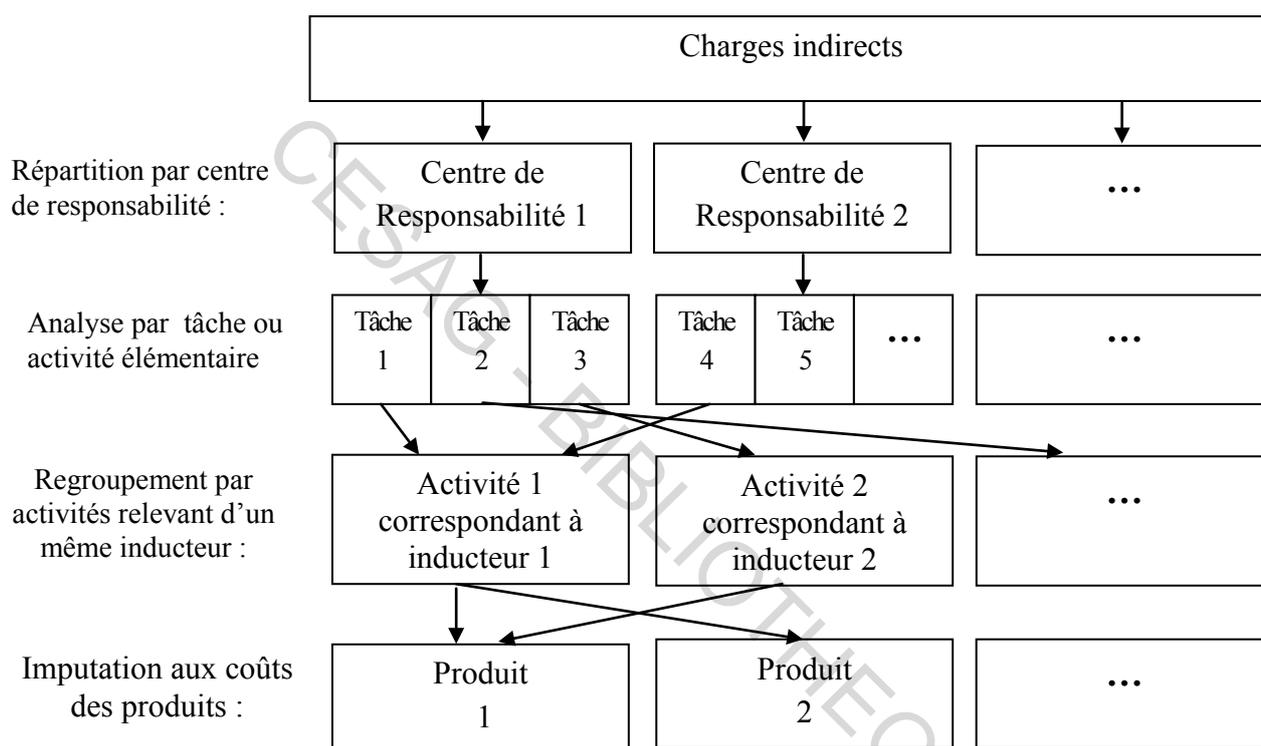
Avant de procéder au recueil des informations qui vont contribuer au calcul d'un coût de revient, il est important de définir ce que ses utilisateurs souhaitent valoriser : produits ou gamme de produits, affaires, segments de clientèle, marchés, processus, prestations sur mesure et devis associés, projets... Ce que l'on appellera des objets de coûts (DÉSIÉ-LUCIANI & al, 2013 : 233).

De la même manière, LECLÈRE (2011 : 88-89) propose une méthode de construction d'une comptabilité par activités en quatre étapes :

- ◆ le traitement des charges directes ;
- ◆ l'identification des différentes activités au niveau des centres de responsabilité ;
- ◆ l'identification des inducteurs de coûts ;
- ◆ le regroupement des activités relevant d'un même inducteur.

Le schéma suivant permet de représenter les principaux aspects de la méthode.

Figure 4 : Traitement des charges indirectes dans la méthode ABC



Source : adapté de LECLÈRE (2011 : 88).

Selon JACQUOT & al. (2011 : 243), la conception d'un modèle à base d'activités peut se résumer en cinq étapes :

- ◆ recensement des activités, de leur production, de leurs ressources et des liens qui les unissent ;
- ◆ choix des inducteurs pour chaque activité ;
- ◆ simplification du modèle par sélection (intégration des activités de faible importance dans d'autres activités) et concentration (regroupement d'activités qui ont le même inducteur dans des centres de regroupement) ;
- ◆ calcul du coût de l'inducteur d'activité ;

- ◆ imputation du coût des inducteurs aux activités en fonction des volumes consommés par chacune.

Selon ces auteurs, il doit être tenu compte, dans la description de la cartographie d'activités préalable à la mise en place de la méthode, du fonctionnement concret du modèle :

- ◆ s'il s'agit de représenter un ou plusieurs processus, les activités doivent se succéder dans un ordre préétabli ;
- ◆ dans le cas de la représentation d'activités non liées par l'appartenance à un processus, des regroupements d'activités similaires sont sans doute nécessaires.

Ils soulignent par ailleurs que, le modèle, centré sur les activités, ne doit pas être trop complexe et coûteux, mais doit allier fiabilité et pertinence.

Aussi, MENDOZA (2002 : 109-113) propose une démarche composée de cinq étapes :

- ◆ la définition des activités ;
- ◆ l'allocation des ressources aux activités ;
- ◆ la détermination des inducteurs d'activités ;
- ◆ l'agrégation des activités ;
- ◆ le calcul des coûts des produits.

Mais l'auteur comme POTTIER (2004 : 123) propose une démarche en trois étapes :

- ◆ repérer les différentes activités de l'entreprise ;
- ◆ déterminer le coût des activités ;
- ◆ affecter le coût des activités aux objets de coût.

Le tableau ci-dessous donne une synthèse de démarches proposées par six différents auteurs.

Tableau 1 : Synthèse des démarches proposées par les auteurs

Auteurs \ Étapes	ALAZARD & al (2013)	BOISSELIER & al (2013)	DÉSIRÉ-LUCIANI & al (2013)	JACQUOT & al (2011)	LECLÈRE (2011)	POTTIER (2004)
Identification des activités	■	■		■	■	■
Définition des inducteurs d'activités	■	■	■	■	■	■
Affectation de ressources aux activités	■		■	■	■	
Construction des centres de regroupement				■	■	
Assignation du coût des activités aux objets de coûts	■	■	■	■		■
Calcul et analyse de résultats		■	■			
Gestion par activités	■		■		■	

Légende : « ■ » correspond à l'étape retenue par l'auteur.

Source : Nous-même inspiré de ALCOUFFE et al. (2002 : 9).

En nous basant sur les étapes proposées par différents auteurs sur conception du système de comptabilité par activités nous pouvons faire une synthèse et de proposer une démarche que l'on pourrait appeler de générale comprenant les étapes suivantes :

- ◆ identification et analyse des activités ;
- ◆ affectation des ressources aux activités ;
- ◆ identification et choix des inducteurs de coût ;
- ◆ regroupement des activités par inducteur de coût ;
- ◆ calcul du coût de revient et du résultat par produit ;
- ◆ gestion par activités.

2.1.1. Identification et analyse des activités

L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche et donc il faut définir les activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents tout en faisant en sorte que le système mis en place reste simple à gérer. Cela implique que les activités doivent être suffisamment fines pour être homogènes et permettre une affectation de leurs coûts représentatives de la consommation des ressources, cependant leurs nombres doit rester raisonnable pour ne pas générer une complexité trop grande (AHSINA, 2005 : 9).

Les activités sont composées de tâches élémentaires qui s'enchaînent vers un objectif commun et les activités qui ont un déclencheur commun constituent un processus.

L'identification des activités est fait à partir :

- ◆ d'entretiens avec les différents responsables de l'entreprise ;
- ◆ d'auto-analyses de ce qui est fait et réalisé par le personnel ;
- ◆ ou des observations des départements de l'entreprise sur une période donnée et aussi sur la base d'une étude fine des pièces comptables (GERVAIS, 2000 : 171).

En effet, l'activité permet un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur l'entreprise.

Aussi, pour bien identifier et analyser les activités, on établit donc une liste d'activités qui vise à :

- ◆ connaître le coût des activités, la rentabilité des produits, celle des clients, celle des marchés, d'un projet...
- ◆ prospecter les clients selon leur rentabilité ;
- ◆ vendre les produits les plus rentables (RAVIGNON, 2007 : 281).

L'on peut alors se demander comment élaborer une liste d'activité.

L'élaboration de la liste d'activités consiste, selon RAVIGNON (2007 : 279), à réaliser les 4 étapes qui sont :

- ◆ définir le groupe de projet : pour la mise en œuvre de la méthode ABC, il faut définir les responsables et les acteurs qui vont travailler sur la structure des coûts des marges et des tableaux de bord. Il est nécessaire d'avoir au moins un responsable des services dans le groupe de projet ;
- ◆ établir une première liste d'activités : cette étape comprend les modalités suivantes :
 - formation du groupe de projet sur les objectifs et sur les concepts ABC ;
 - entretiens individuels avec le plus grand nombre des membres de l'entreprise ;
 - réunions collectives.
- ◆ valider la liste d'activités : cette étape de validation a deux objectifs essentiels à savoir :
 - s'assurer que chaque activité est bien significative et représentative de ce qui est fait, soit parce qu'elle crée de la valeur pour les clients, soit du fait qu'elle consomme beaucoup de ressources ;
 - s'assurer que le nombre d'activités n'est pas trop important et que le groupe de projet n'est pas en train de créer des activités.
- ◆ identifier tous les attributs de chaque activité : pour chaque activité, il faut collecter un certain nombre d'informations afin d'obtenir toutes les retombées souhaitées dans la mise en œuvre.

De même, les informations nécessaires pour définir chaque activité sont indiquées dans le tableau suivant :

Tableau 2 : Informations nécessaires pour chaque activité

Nom de l'activité	A formuler sous forme de verbe ou groupe de verbes
Définition	Pour que chacun dans l'entreprise mette le même contenu dans une activité, et il faut donner la définition précise des opérations ou des tâches qu'elle contient.
Fournisseur	Qui déclenche l'activité ? Cela peut être un fournisseur externe ou interne.
Client	Qui exécute l'activité ? Cela peut être un client externe ou un service interne.
Ressources consommées	Tous les moyens humains, financiers, commerciaux, technologiques utilisés par l'activité.

Source : Nous-même à partir de RAVIGNON et al. (2007 : 287).

2.1.2. Affectation des ressources aux activités

Il s'agit dans cette étape d'affecter les ressources réellement consommées par les activités. En effet, la méthode ABC repose sur le fait que les produits ne consomment pas directement des coûts mais des activités qui utilisent des ressources qui, elles-mêmes, ont un coût. Il en découle que toute ressource est liée directement à une activité, toute ressource est acquise pour un certain usage bien déterminé.

En outre, il arrive que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité dans des proportions différentes ou non. Pour éviter ce risque, il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux possible les consommations de ressources afin de mettre en œuvre les inducteurs de coûts.

Selon MENDOZA (2002 : 112), trois étapes principales doivent être suivies pour l'affectation des ressources aux activités :

- ◆ évaluer les différentes ressources consommées par les services (nombre de machines, surface occupée, nombre de personnel) ;
- ◆ affecter les ressources aux activités par le biais des clés de répartition ou inducteurs de ressources ;
- ◆ regrouper les ressources consommées par les activités.

De même, DÉSIÉ-LUCIANI & al. (2013 : 233) considèrent que, pour déterminer les ressources propres à chaque activité et les coûts associés, il faut s'interroger sur ce qui les génère : les « inducteurs de coûts ».

Un modèle d'affectation des ressources aux activités qui peut être représenté selon la figure suivante.

Tableau 3 : Exemple de modèle d'affectation des ressources aux activités

Centres d'analyse Activités		Approvt	Méthodes	Entretien	Usinage	Expédition
		A1	Usinage			
A2	Contrôle des expéditions					X
A3	Contrôle des approvisionnements	X				
A4	Envoi des produits finis					X
A5	Entretien matériel existant			X		
A6	Gestion des fournisseurs	X				
A7	Gestion de la nomenclature		X			
A8	Implantation nouveaux moyens			X		
A9	Ordonnancement		X			
A10	Suivi des moyens implantés				X	
Total centres d'analyse		ΣX	ΣX	ΣX	ΣX	ΣX

Source : adapté ALAZARD & al. (2013 : 542)

2.1.3. Identification et choix des inducteurs de coût

Ayant calculé le coût des activités, il s'agit de l'imputer aux objets de coût via les inducteurs d'activité (MENDOZA & al, 2004 : 154). A priori, pas de règles de répartition classiques, l'identification des inducteurs se fait à travers des enquêtes et interviews auprès du personnel. Généralement il faut choisir une unité qui représente au mieux la consommation des ressources par les activités et la consommation des activités par les produits.

De ce fait, pour chaque activité, il faut rechercher un facteur explicatif des variations de son coût, c'est pourquoi l'inducteur de coût doit exprimer nécessairement un lien de causalité entre consommation de ressource et l'activité. Pour que l'inducteur soit pertinent, il faut que la consommation de ressources générée par l'inducteur soit constante.

Afin de choisir l'inducteur à utiliser, il faudra prendre en compte les objectifs poursuivis, la finesse des activités, la disponibilité et le coût des informations. En fait, l'inducteur doit être

lié à la production de l'activité (output) alors que l'unité d'œuvre est liée plus souvent à l'une des ressources consommées (main d'œuvre directe).

L'unité d'œuvre traduit une corrélation n'impliquant pas nécessairement une causalité. Elle ne permet donc pas une véritable « management des coûts ». Celui-ci ne peut se faire qu'en trouvant les relations explicatives entre produits et activités consommées.

Par voie de conséquence, la méthode ABC à travers notamment l'identification des inducteurs des coûts, permet à l'entreprise d'intervenir sur les causes des coûts.

Une fois le choix de l'inducteur fait, et son volume mesuré, l'analyse va procéder au calcul du coût unitaire de l'inducteur. Ce dernier est égal à la somme des charges consommées par l'activité sur le volume total de l'inducteur.

De même, ALAZARD & al. (2013 : 547) propose la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire d'un inducteur} = \frac{\text{Coût des ressources attribuées à l'activité}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

2.1.4. Regroupement des activités par inducteur de coût

Il s'agit pour le management d'opérer un arbitrage entre la simplicité du modèle de représentation économique de l'organisation (nombre réduit d'activités et d'inducteurs) et la précision de l'information comptable fournie (l'ensemble détaillé des activités et de leurs inducteurs) (MENDOZA & al. 2004 : 158). À ce niveau, toutes les activités ayant le même inducteur de coût sont regroupées dans un même « centre de regroupement ». Grâce à la notion de processus elles seront donc regroupées dans un seul centre de regroupement « homogeneous cost pools ». Le processus est composé de plusieurs activités, celles relevant d'un même inducteur. C'est une macro-tâche qui conduit à la production d'un output physique, immatériel, ou informationnel.

Une fois le travail de recensement des inducteurs des coûts effectué, il faut retenir les inducteurs de coûts les plus fréquents et les plus représentatifs au niveau de chaque activité. Cette phase est mise en œuvre par l'établissement de la matrice de regroupement des activités (il s'agit d'une matrice croisant les activités et les inducteurs de coûts.) et par une analyse de

corrélation. Nous présenterons dans le tableau suivant un exemple de matrice de regroupement des activités.

Tableau 4 : Exemple d'une matrice de regroupement des activités

Activités Inducteur de coût	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	Σ
Nombre de facture-clients		X						1
Nombre d'ordre de production		X	X	X			X	4
Nombre de prestation			X					1
Nombre de réception				X				1
Nombre de référence				X		X		2
Nombre de produit					X	X		2

Source : À partir de ALAZARD & al. (2013 : 545-546).

Commentaire :

À partir de cette matrice, les inducteurs les plus représentatifs des différentes activités sont les inducteurs de coûts suivants : nombre d'ordre de production (A2, A3, A4, A7) ; nombre de référence (A4 et A6) ; nombre de produit (A5 et A6) ; valeur ajoutée (A1).

2.1.5. Calcul du coût de revient et du résultat par produit

On calcule des coûts pour les gérer (MÉVELLEC, 2005 : 5). A ce propos, la détermination du coût de revient est la partie de la procédure du calcul qui va nous servir à estimer, à rapprocher, à contrôler et à analyser le coût des différents produits. Il est constitué de tous les frais variables attribuables à un produit (main d'œuvre directe, fournitures directes, etc.) et de la somme des ressources engagées dans les activités pour obtenir les produits. Autrement dit, le coût de revient d'objets ou de prestations de services représente tout ce qu'ils ont coûté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le stade final, distribution incluse (GOUJET & al, 2007 : 89).

En outre, ils soulignent que, pour obtenir le résultat analytique d'un produit ou d'une commande, il convient de retrancher le coût de revient de ce produit ou de cette commande des ventes (ou prestation de service) relatives à ce produit ou à cette commande (GOUJET & al, 2007 : 98).

Le tableau suivant présente le modèle de calcul du coût de revient ainsi que du résultat analytique des produits.

Tableau 5 : Modèle de calcul du coût de revient et du résultat par produit

Désignation	Totaux	Produit 1			Produit 2			Produit 3		
		Q	P _u	T	Q	P _u	T	Q	P _u	T
Regroupement d'activités										
Centre de regroupement 1	x									
Centre de regroupement 2	x									
Centre de regroupement 3	x									
Centre de regroupement 4	x									
Centre de regroupement 5	x									
Coûts directs	x									
Coût de revient (1)	Σx			x			x			x
Chiffre d'affaires (2)				y			y			y
Résultats analytique [(2) - (1)]				y-x			y-x			y-x

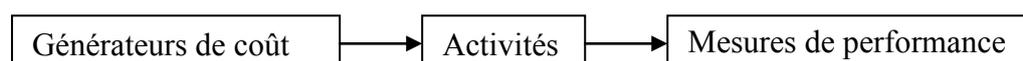
Source : Nous-même à partir de LECLÈRE (2007 : 110).

2.1.6. La gestion par activités

L'approche ABM, prolongement de l'ABC, rassemble l'ensemble des actions qui peuvent être mises en œuvre par une entreprise pour améliorer l'efficacité et l'efficacités de ses activités et de ses processus. Elle se nourrit des informations fournies par le système ABC (MENDOZA & al, 2004 : 291).

L'approche ABM se représente de la façon suivante :

Figure 5 : Architecture de l'approche ABM



Source : Nous-même adaptée de MENDOZA (2004 : 292)

De même, elle souligne que l'approche ABM comporte trois étapes :

- ◆ l'analyse des activités afin d'identifier les opportunités d'amélioration ;

- ◆ l'étude des facteurs de causalité (ou générateurs de coût) des activités ;
- ◆ la mesure de la performance des activités.

L'objectif de l'analyse des activités est de comprendre la raison pour laquelle une activité est réalisée, et la manière dont elle l'est. L'analyse comporte quatre étapes : l'identification des activités non essentielles, l'analyse des activités significatives, la comparaison des activités avec celles des concurrents et l'examen des relations entre activités.

Quant à l'étude des facteurs de causalité, elle consiste à identifier les activités non essentielles et les activités mal exécutées, il faut en déterminer le fait déclencheur. La compréhension et la gestion des facteurs de causalité sont primordiales dans l'amélioration des performances. C'est en comprenant les causes que l'on peut éliminer les dysfonctionnements.

Finalement, la mesure de la performance des activités doit stimuler les efforts d'amélioration dans les domaines clés de l'organisation. Selon MENDOZA (2004 : 294), elle peut s'articuler autour de trois éléments : la détermination de la mission, la communication des objectifs et le développement des mesures.

Dans la même perspective, ils soulignent que déterminer la mission, c'est définir ce qui est important pour l'entreprise, c'est-à-dire les objectifs à atteindre pour satisfaire de façon rentable les besoins du client (améliorer la qualité, réduire la durée des cycles, améliorer le service au client, etc.).

2.2. Perspectives de conception d'un système de comptabilité par activités

Les démarches de conception de l'ABC sont nombreuses et spécifiques à chaque organisation. Il convient donc d'étudier l'entreprise, d'identifier les critères de qualité du système tout en tenant compte des facteurs contextuels comme la technologie et la concurrence. L'étude de l'entreprise permettra de déterminer la stratégie d'implantation du système ; à savoir si la mise en place se fera par projet pilote ou concernera toute l'entreprise en une fois. Il est ainsi conseillé d'effectuer un test du système conçu sur tout ou partie de l'entreprise concernée afin d'en évaluer la performance et d'y faire adhérer tout le personnel.

Selon MÉVELLEC (2003 : 96), pour comprendre la conception de l'ABC, il faut prendre en considération trois dimensions distinctes :

- ◆ les repères spatiaux de la consommation de ressources (la structure) ;
- ◆ les modalités de collecte et de traitement des données nécessaires au suivi de cette consommation (le fonctionnement) ;
- ◆ la façon dont l'ensemble contribue à la création de valeur par l'organisation (sa finalité).

Selon cet auteur, ces dimensions sont étudiées à travers neuf paramètres de conception, classés en trois grandes catégories (paramètres spatiaux, humains et logiques).

◆ Paramètres spatiaux

- périmètre : il concerne une unité économique ; ainsi, le système de coût ABC aura tendance à couvrir l'ensemble des fonctions de l'organisation ;
- maille d'analyse : produit ou niveau hiérarchique pour les systèmes dits traditionnels, activité pour l'ABC ;
- nombre de niveaux de déversement : niveaux auxquels on détermine la consommation de ressources.

◆ Paramètres humains

- construction de la maille d'analyse : la démarche de conception et de mise en place de cette maille, la participation des différents acteurs au processus ;
- responsabilité comptable : l'action sur les coûts, liée à la responsabilité, fait partie de tout système de comptabilité de gestion ;
- collecte de l'information : il faut prendre en considération le rôle du facteur humain dans la collecte des informations nécessaires aux systèmes de coûts.

◆ Paramètres logiques

- causalité : le potentiel d'aide à la gestion d'un système de coûts est fonction de sa capacité à modéliser fidèlement les liens de causalité entre la consommation de ressources et les productions (MÉVELLEC, 2003 : 103) ;
- traçabilité : représente la capacité du système de suivre à l'intérieur de l'organisation le trajet des ressources entre leur entrée et leur sortie ;

- rationalité : concerne non pas la consommation des ressources, mais les objets de coût ; la pertinence d'un système de coûts s'apprécie dans la cohérence entre les modalités de construction du coût des objets et les modalités de construction de la valeur dans l'environnement (MÉVELLEC, 2003 : 104).

La méthode ABC est applicable à toute organisation quelle que soit sa taille. Cependant, sa mise en place requiert un investissement important tant sur le plan financier, organisationnel et managérial que sur le plan humain.

En effet, les dirigeants de l'organisation doivent être impliqués dans cette démarche. Il leur revient, en outre, de fixer les objectifs qui orienteront celle-ci. L'acquisition d'un logiciel spécialisé pour la mise en œuvre de cette méthode est possible. Cependant, elle n'est pas obligatoire. Il est possible à l'entreprise de se contenter d'un tableur pour l'implémentation de son système ABC ou encore d'obtenir un logiciel fait sur mesure, adapté à son fonctionnement et à ses objectifs.

Dans la même perspective, RAVIGNON (2008 : 1) soutient qu'un logiciel ABC s'appuyant sur Windows est au prix minimum d'entrée 10.000 euros hors taxes en monoposte, prix fixé ensuite en fonction du nombre de licences et de fonctionnalités, les restitutions des résultats se font soit dans un outil décisionnel (cube) soit dans un outil bureautique (Excel) et de nombreuses fonctionnalités tel que : l'analyse multidimensionnelle produits ; clients ; canaux ; confrontation méthode ABC et coûts fixes ; variables, simulations, etc. L'outil bureautique ABC permet des restitutions dans le tableur, est facile d'utilisation et de paramétrage, il est orienté utilisateur et peut, par la suite, servir à établir une maquette pour un logiciel ABC.

De plus, une réorganisation de l'entité concernée s'impose afin d'assurer la collecte d'informations fiables et l'utilisation adéquate de l'outil. De fait, la réussite de la démarche repose sur la disponibilité des données nécessaires, l'identification précise des activités et des inducteurs. Cela ne pourrait se faire sans l'adhésion de tous les membres de l'organisation d'où la dimension humaine, la gestion du changement. A cet effet, RAVIGNON (2008 : 2) distingue trois conditions de succès de l'approche par les activités :

- ◆ garder les éléments pertinents du système d'information préexistant ;

- ◆ adapter le découpage en processus et activités dans l'entreprise selon que les enjeux sont importants ou faibles ;
- ◆ choisir des inducteurs représentatifs d'une consommation effective et non d'une répartition arbitraire.

En définitive, la conception d'un système de comptabilité par activités passe par plusieurs étapes successives. La détermination des activités est l'étape la plus importante. Elle constitue la base de la démarche ABC/ABM. Le succès de cette approche requiert plusieurs conditions dont l'implication des dirigeants et des employés, la mobilisation de moyens notamment financiers.

Conclusion du chapitre

A travers ce chapitre, nous retenons que la mise en place de la méthode ABC requiert une connaissance approfondie de l'entreprise, de ses activités et processus, et une implication active du personnel. Dans la même optique d'optimisation des processus la méthode ABC est souvent couplée à un management par l'activité (méthode ABM-Activity Based Management).

En effet, la démarche de la mise en œuvre de la CPA peut débuter par l'analyse des objets de coût ou par l'analyse des activités selon les objectifs de l'étude, mais l'on devra aboutir aux résultats.

En plus, la comptabilité par activités permet donc de remédier aux insuffisances des méthodes autres fois utilisées. Elle apparaît donc comme une méthode répondant aux attentes des utilisateurs à travers le monde. Néanmoins, il convient de noter que sa mise en œuvre dépend de l'organisation et de la structure dans laquelle elle doit être mise en œuvre.

La conception d'un système de comptabilité par activités passe par plusieurs étapes successives. La détermination des activités est l'étape la plus importante. Elle constitue la base de la démarche ABC/ABM. Le succès de cette approche requiert plusieurs conditions dont l'implication des dirigeants et des employés, la mobilisation de moyens notamment financiers.

En résumé, chaque organisation a la possibilité de créer un modèle ABC qui lui est propre selon les objectifs visés lui facilitant ainsi la prise de décision et l'amélioration de ses performances.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ÉTUDE

La méthodologie est l'axe essentiel d'une démarche scientifique BORGES & al (2012 : 35). En effet, la CPA nécessite une méthodologie bien précise et spécifique à chaque entreprise. La finalité de ce chapitre est de définir le modèle théorique et nos choix méthodologiques pour la bonne organisation de notre travail. Ce chapitre comprend deux sections. Le modèle d'analyse sera abordé dans la première section et dans une seconde, nous présenterons les méthodes de collecte de données nécessaires pour la réalisation de notre étude.

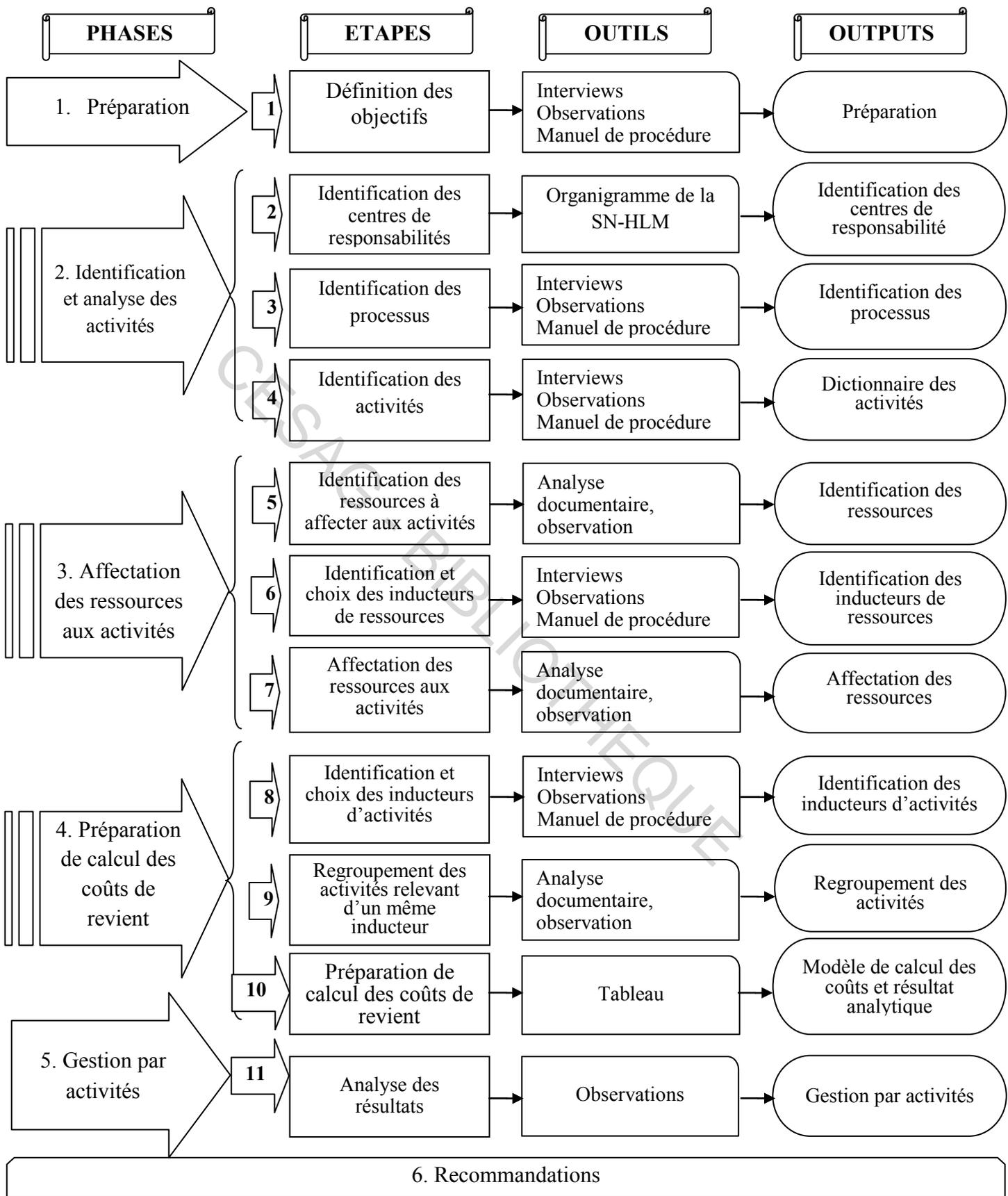
3.1. Le modèle d'analyse

Le présent modèle d'analyse découle de notre revue de littérature. En effet, pour la conception d'une CPA à la SN-HLM nous allons décrire une démarche constituée de quatre phases et dix étapes avec leurs outils respectifs ainsi que ses outputs. Les différentes phases et étapes sont :

- ◆ Phase 1 : Préparation.
- ◆ Phase 2 : Identification et analyse des activités.
 - Etape 2 : Identification des centres de responsabilité ;
 - Etape 3 : Identification des processus ;
 - Etape 4 : Identification des activités.
- ◆ Phase 3 : Affectation des ressources aux activités.
 - Etape 5 : Identification des ressources à affecter aux activités ;
 - Etape 6 : Identification des inducteurs de coûts ;
 - Etape 7 : Affectation des ressources aux activités.
- ◆ Phase 4 : Préparation de calcul des coûts de revient.
 - Etape 8 : Regroupement des activités par centres ;
 - Etape 9 : Choix des inducteurs d'activités ;
 - Etape 10 : Préparation de calcul des coûts de revient.
- ◆ Phase 5 : Gestion par activités.
 - ◆ Etape 11 : Analyse des résultats.

Notre modèle d'analyse est schématisée dans la figure suivante :

Figure 6 : Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

3.2. La méthode de collecte et d'analyse des données

La méthode est l'ensemble des pratiques d'une science mise en œuvre afin de démontrer ou d'élaborer une théorie (BORGES & al, 2012 : 35). En effet, dans le cadre de notre travail de recherche, nous avons utilisé principalement quatre outils de collecte des données : visite guidée, l'entretien, l'observation, et l'analyse documentaire.

3.2.1. Visite guidée

Tout d'abord, la visite guidée est une activité pratique. De ce fait, la caractéristique essentielle de notre visite guidée à la SN-HLM avec l'assistant du contrôleur de gestion nous a permis de :

- ◆ avoir un premier contact avec le personnel de la SN-HLM ;
- ◆ introduire l'objet et la métrologie de notre étude ;
- ◆ identifier les activités et les processus...

Cette visite se justifie par le fait que la non adhésion du personnel à la ABC/ABM demeure un frein pour sa mise en œuvre.

3.2.2. L'entretien

L'entretien est une technique de recueil de l'information qui se déroule dans une relation de face-à-face entre l'évaluateur et la personne enquêtée. Nous avons rencontré les différents chefs ou responsables des services ainsi que les agents concernés par notre étude notamment le Contrôleur de gestion, le Directeur financier et comptable, le Directeur de système d'information, le Directeur technique, la Directrice des ressources humaines et de l'administration générale, le Directeur commercial dans le but d'apprécier le fonctionnement de la SN-HLM.

Aussi, l'entretien nous a permis de récolter les différents points de vue sur la mise en place d'une telle méthode. Également, nous avons pu recueillir les informations sur les différents processus, les activités ainsi que les ressources utilisées.

La deuxième partie de nos entretiens, qui a eu lieu lors de la visite guidée de l'entreprise, nous a permis de présenter l'intérêt ainsi que la démarche d'étude aux différents responsables et agents de la SN-HLM.

La deuxième partie de nos entretiens s'est déroulée sous forme d'interviews individuelles avec les agents de différentes directions, et nous avons pu identifier les différents acteurs, les processus, les activités ainsi que les ressources consommées et d'élaborer les matrices ressources/activités et activités/objets de coût. Pendant les entretiens, il nous a été expliqué globalement le rôle de maître d'ouvrage de la SN-HLM pour les travaux de construction de logements et d'aménagement des parcelles (voir Annexe 1 : Guide d'entretien, page 102).

3.2.3. L'observation

Dans le cadre de nos travaux, cette technique de recueil d'informations nous a permis de constater personnellement les réalités de fonctionnement de la SN-HLM, ainsi que valider les propos des agents interviewés. Nous avons noté aussi toutes les ressources mises en œuvre pour accomplir les différentes activités, le temps lié à la consommation de ressources ainsi que le temps utilisé par les agents pendant l'accomplissement de ces activités.

Cette technique a été utilisée pour valider et corriger les informations recueillies dans la phase précédente, ainsi que l'obtention de données exactes et fiables.

En effet, nous avons recouru à l'observation comme technique consistant à porter une attention systématique sans jugement, sans interprétation sur un objet (personne ou groupe, activité, lieux, événement ou situation, par exemples) avec une prise de notes organisée en vue d'une restitution méthodique de l'observation.

Au cours de cette phase d'observation et pendant que les agents exécutent leurs tâche, nous avons posé des questions en cas d'incompréhension pour la bonne réalisation de notre étude.

3.2.4. L'analyse documentaire

Il est impératif de savoir organiser non pas les documents, mais le contenu des documents, c'est-à-dire organiser les concepts en fonction du besoin.

En effet, pour la bonne réalisation de notre étude, l'analyse documentaire consistera principalement à récolter des données (qualitatif et quantitatif) à la SN-HLM pour confirmer les informations recueillies lors de la phase précédente ainsi que comprendre son cœur de métier.

Pour cela, nous avons consulté les documents internes comme : le manuel de procédure ; l'organigramme actuel ; le plan d'orientation stratégique (POS) ; la structure des prix des logements, les rapports d'activités (2014), le procès-verbal de passation de service de contrôle de gestion (2014), ainsi que le procès-verbal de passation de service de la Direction commerciale (2014).

Conclusion du chapitre

Pour la conception d'un système de comptabilité par activités à la SN-HLM nous avons établi un modèle d'analyse grâce à la méthodologie d'étude utilisée. En outre, nous avons présenté dans un premier temps de ce chapitre le modèle d'analyse retenu en faisant ressortir les phases, les étapes, les outils et les outputs. Dans un deuxième temps nous avons défini les techniques de collectes de données utilisées.

De même, les sources de collecte des données pour la conception de cet outil de gestion ont été abordées dans ce chapitre qui sera fondamental pour la réalisation pratique de notre travail.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Comme conclusion de cette partie, nous pouvons retenir que la méthode ABC/ABM se présente comme une nouvelle philosophie de gestion avec sa visibilité des processus et sa recherche de la performance, car elle permet un meilleur pilotage de l'entreprise. Sa méthodologie se caractérise par une approche processus qui la distingue des méthodes traditionnelles de calcul des coûts basées sur une approche fonctionnelle. En effet, pendant longtemps appliquée par les entreprises industrielles, elle peut être déployée dans les entreprises sans but lucratif pour la maîtrise des coûts de fonctionnement. Elle contribue à l'amélioration de la performance globale.

Ensuite, la revue de littérature nous a permis dans en premier temps de présenter l'enjeu de la méthode, ses différentes évolutions, la définition de la méthode, le postulat et les concepts de base pour mieux comprendre cet outil de gestion, ses objectifs ainsi que ses avantages et limites. Deuxièmement nous avons exposé la démarche de conception de la méthode ABC selon les différents auteurs ainsi que la démarche retenue.

Enfin, dans le troisième chapitre, nous avons présenté la méthodologie d'étude pour la mise en place d'une CPA à la SN-HLM, composée d'un modèle d'analyse ainsi que des méthodes de collecte et analyse de données. Ces méthodes sont : la visite guidée, l'entretien, l'observation et l'analyse documentaire.

DEUXIÈME PARTIE :
CADRE PRATIQUE DE L'ÉTUDE

La première partie, consacrée à la revue de littérature, nous a permis d'appréhender les fondamentaux d'une comptabilité par activité, les différentes démarches à suivre pour sa conception. De ces démarches proposées par différents auteurs, nous avons fait une synthèse qui nous permettra de concevoir cet outil de gestion au sein de la SN-HLM.

Par ailleurs, pour une entreprise comme la SN-HLM, la mise en place d'une comptabilité par activité revêt une importance capitale car contribuant à l'optimisation des coûts pour une performance durable. Cet outil répond à un besoin de maîtrise des coûts afin de proposer aux citoyens ou résidents sénégalais des habitations à loyer modéré. Ainsi, il contribuera à la réalisation de l'objet social de la SN-HLM.

Cette deuxième partie de notre étude, qui se veut plus pratique, sera consacrée à la conception de la comptabilité par activité au sein de la SN-HLM grâce à la méthodologie que nous avons définie dans le chapitre précédent.

Dans un premier chapitre, nous présenterons la structure à travers son organisation, son fonctionnement et ses activités ; ensuite, nous décrirons et analyserons son système actuel de calcul des coûts et concevrons la comptabilité par activité sur la base de l'analyse préalable des différents paramètres nécessaires à cette fin, dans un deuxième chapitre.

Loin d'être une remise en cause du système de calcul des coûts existant, cette comptabilité que nous entendons mettre en place devra être perçue comme une recommandation ayant pour but d'apporter des améliorations dans une perspective de recherche de performance continue et d'adaptation aux nouvelles techniques de gestion.

Chapitre 4 : PRESENTATION DE LA SOCIÉTÉ NATIONALE DES HABITATIONS À LOYER MODÉRÉ (SN-HLM)

La croissance rapide de la population urbaine des villes sénégalaises, due notamment à l'afflux de populations rurales et d'immigrants attirés par la recherche d'un emploi plus rémunérateur a favorisé la prolifération d'un habitat anarchique.

Ainsi, de l'indépendance du Sénégal à nos jours, l'organisation du site d'accueil et de l'environnement du logement a-t-elle été considérée par le Gouvernement du Sénégal comme l'une des priorités dans sa politique de promotion sociale.

Cependant, l'effort de tous les services de l'Etat impliqués et de chaque citoyen est nécessaire pour mettre en œuvre cette politique de logement urbain et rural caractérisée par l'intervention de l'Etat au niveau de l'habitat planifié, dont la mise en œuvre est confiée en priorité à des sociétés immobilières publiques parmi lesquelles se distingue la SN-HLM.

L'objet de ce chapitre est de présenter la SN-HLM à travers son historique, son cadre juridique, ses objectifs, son organisation, son fonctionnement et ses activités.

4.1. Historique et chiffres caractéristiques de la SN-HLM

Nous présenterons l'histoire et nous donnerons quelques chiffres caractéristiques de la SN-HLM dans cette section.

4.1.1. Historique de la SN-HLM

Pour circonscrire les problèmes liés à la structuration du milieu urbain et au développement accéléré des grandes villes, le Sénégal s'est très vite attelé, à la veille de l'indépendance, à renforcer la capacité de production des structures dans le domaine de l'habitat en créant par l'ordonnance 59-026 du 18 mars 1959 un Commissariat à l'Urbanisme et à l'Habitat. Ce dernier comprend le Service des Etudes, le Fonds d'Amélioration de l'Habitat Rural et l'Office des Habitations à Loyer Modéré (OHLM). A partir de 1973, la mission originale de l'Office des HLM a été renforcée avec la mise en place d'une structure chargée de l'exécution et de la gestion du projet des Parcelles Assainies.

Au cours des années 80, son organisation et son statut ont connu un changement. L'OHLM devient ainsi, la Société Nationale des Habitations à Loyer Modéré, par la loi 87-046 du 28

décembre 1987. Le passage au statut de Société Nationale est effectif le 1^{er} janvier 1988 après l'approbation des statuts et de l'organigramme.

4.1.2. Chiffres caractéristiques de la SN-HLM

Ces chiffres concernent principalement le capital, l'effectif et la masse salariale ainsi que les réalisations.

A ce jour le capital social est de 6 000 000 000 FCFA réparti en 600 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 FCFA chacune, détenue en intégralité par l'Etat du Sénégal.

En outre, le tableau récapitulatif des réalisations (voir annexe 6, page 120) de 1959 à 2013 fait ressortir que, depuis sa création à 2013, la SH-HLM a produit 15 925 logements et viabilisé plus de 41 439 parcelles assainies sur l'étendue du territoire national.

4.2. Missions, politique et objectifs de la SN-HLM

Il s'agira dans cette section, de décrire les missions et ensuite les objectifs de la SN-HLM.

4.2.1. Mission de la SN-HLM

Dans le cadre de l'élaboration des statuts de la société, un certain nombre de missions ont été fixées par l'Etat. Il s'agit principalement : de réaliser et de générer, en milieu urbain comme en milieu rural, des constructions à usage d'habitation placées sous le régime de la location-vente ou de la location simple et destinées, en priorité, aux salariés assujettis à l'IRPP (impôt sur le revenu des personnes physiques) ; d'assurer, dans le cadre des orientations du plan de développement Economique et Social en qualité de mandataire de l'Etat, la réalisation et la gestion de programmes de parcelles assainies dans les zones délimitées par arrêté ; de viabiliser et d'urbaniser des terrains dans le but de procurer des parcelles équipées à une population qui y construira elle-même son propre logement ; de réaliser accessoirement des équipements à usage collectif et toute construction nécessaire à la vie économique et sociale ; d'accomplir toutes les opérations civiles, commerciales et financières nécessaires à la réalisation de son objet.

4.2.2. Politique et objectifs de la SN-HLM

Les objectifs de la SN-HLM peuvent se présenter comme suit :

4.2.2.1. Politique et objectifs commerciaux

Les politiques et objectifs commerciaux sont : réaliser des logements et aménager des parcelles au moindre coût, de bonne qualité et accessible au plus grand nombre ; améliorer la qualité de service rendu et l'image de marque de la société ; redynamiser la politique de recouvrement des créances.

4.2.2.2. Politique et objectifs techniques

Les politiques et objectifs techniques sont : assurer un niveau d'offre quantitativement suffisante et qualitativement satisfaisante ; innover au niveau des systèmes constructifs et des parties d'aménagement pour un abaissement des coûts tout en sauvegardant la qualité technique des logements et réseau ; améliorer l'encadrement opérationnel et développer les activités de contrôle.

4.2.2.3. Politique et objectifs en gestion de ressources humaines

Les politiques et objectifs en gestion de ressources humaines sont : adapter le niveau et la situation des ressources humaines aux exigences nouvelles, aux préoccupations de la société face à la concurrence par un effort soutenu de formation appropriée ; préparer et inciter les agents à développer des comportements nouveaux plus favorables à la prise en compte effective, par chacun d'eux, des actions contenues dans le plan d'entreprise ; assurer une parfaite maîtrise de l'évolution des effectifs et des charges du personnel ; améliorer sensiblement la productivité des agents.

4.2.2.4. Politique et objectifs financiers

Les politiques et objectifs financiers sont : rechercher des ressources extérieures à partir de 1991 pour faire face aux investissements ; se limiter à investir dans des projets rentables. Les éventuels investissements, à la demande de l'Etat, dans des projets non rentables devront être financés par l'état à hauteur du manque à gagner.

4.3. Organisation de la SN-HLM

Comme toute entreprise de grande taille, la SN-HLM a un organe de décision qui est le conseil d'administration appuyé par un comité de direction et un organe d'exécution qui est la direction générale.

4.3.1. Le Conseil d'Administration

Le conseil d'administration est présidé par un président élu en son sein sur proposition du Président de la République. Il est composé de : un représentant de la Présidence de la République ; un représentant de la Primature ; un représentant du Ministère chargé de l'Economie et des Finances ; un représentant du Ministère chargée de l'Habitat ; un représentant du Conseil Economique et Social ; un député désigné par l'Assemblée Nationale; un représentant du personnel de la société désigné par l'organisation syndicale la plus représentative ; un représentant des travailleurs désigné par l'organisation syndicale la plus représentative ; un représentant des employeurs désigné par l'organisation patronale la plus représentative.

4.3.2. Le Comité de Direction

Le Comité de Direction assure le contrôle permanent de la gestion de la société dans l'intervalle des réunions du Conseil d'Administration, lequel peut lui déléguer une partie de ses attributions. Le Comité de Direction peut, également, recevoir une délégation en matière de transfert, de virement et de report de crédit. Il fait office de commission d'attribution des logements et parcelles réalisés par la société. Les conclusions de la dite commission seront présentées à l'approbation du Conseil d'Administration. Il est présidé par le président du Conseil d'Administration ou le vice-président en cas d'absence de ce dernier. Les représentants des ministres de tutelle en sont membres de droit.

4.3.3. La Direction Générale

Elle comprend le directeur général, le contrôle de gestion, l'audit interne, le service médical et la cellule des conseillers.

Le Directeur Général est nommé pour quatre ans renouvelables par décret présidentiel sur proposition du ministère chargé de la tutelle. Il est le représentant de la société vis-à-vis des tiers ; il préside les réunions de coordination et est chargé de la mise en œuvre du plan stratégique de la Société Nationale des HLM.

4.3.3.1. La Cellule de Contrôle de Gestion

Le contrôle de gestion comprend : le contrôleur de gestion, une secrétaire de direction, un assistant, un comptable et un commis d'administration. Il est directement rattaché à la

Direction Générale et le contrôleur de gestion a statut de directeur. La présentation détaillée de ce service dans lequel nous avons effectué notre stage sera l'objet de la section 4.5.

4.3.3.2. Le Service d'Audit Interne

Le Service d'Audit Interne a le rang d'une direction opérationnelle. Il a pour mission de vérifier les procédures et les comptes avant l'arrivée du commissaire aux comptes.

4.3.3.3. Le Service Médical

Le médecin de la SN-HLM a pour mission : la consultation, l'administration des soins de premières nécessités et le suivi médical des agents et des membres de leurs familles ; l'application des règles d'hygiène et de la médecine du travail ; la gestion et le fonctionnement de l'équipement médical et des statistiques médicales.

4.3.4. Le Secrétariat Général

Il assure la tutelle des agences régionales, de la division Achats et Approvisionnements et du parc automobile. Le secrétaire général assure : la coordination et le suivi du travail des différents services ; la coordination des activités des agences régionales ; la présidence des commissions de dépouillement ; l'intérim du directeur général en cas d'absence.

4.3.5. Les directions opérationnelles

Il s'agit dans cette section de présenter l'organisation opérationnelle de la SN-HLM.

4.3.5.1. La Direction des Ressources Humaines et de l'Administration Générale

Elle est composée de deux divisions : la division des ressources humaines et la division de l'administration générale. Elle a pour mission la gestion du personnel, le traitement des salaires, des charges sociales et des relations avec les partenaires sociaux mais également la gestion de l'administration à savoir son approvisionnement en matières consommables et diverses fournitures nécessaires à son fonctionnement.

4.3.5.2. La Direction Financière et Comptable

Elle a pour mission principale de : procéder à l'étude de la rentabilité financière des investissements programmés ; élaborer le plan prévisionnel de financement ; produire les états financiers ; assurer le suivi fiscal et de fournir au directeur générale les informations financières nécessaires à la prise de décision. Pour ce faire, la charge de travail est répartie entre deux divisions : la division financière : composée d'une seule section qui se charge de la caisse HLM et la caisse parcelles assainies, gère les opérations de trésorerie (collecte des recettes) ; la division comptabilité : cette division a pour mission principale la production en fin d'exercice des états financiers dans le délai imparti.

4.3.5.3. La Direction Technique

La direction technique est subdivisée en trois services : la division d'études ; la division des travaux ; et la division technique et entretien. Elle est chargée de : concevoir et réaliser des projets ; organiser, gérer et superviser les chantiers ouverts par la SN-HLM ; participer à l'élaboration des démarches de financement ; élaborer les marchés et contrats.

4.3.5.4. La Direction Commerciale

Elle est composée de trois divisions : la division marketing, la division des parcelles assainies et la division des logements. Ces missions principales sont : la gestion de la demande de la clientèle ; l'accueil et l'information du public ; la promotion des logements et des parcelles assainies ; les relations avec les clients ; le suivi des dossiers de la clientèle : pris en compte, facturation, contrats, avenants, etc. ; l'administration des demandes collectives de parcelles assainies ; la préparation des documents destinés aux commissions d'attribution de logements ou de parcelles.

4.3.5.5. La Direction des Affaires Juridiques et Domaniales

Ses missions sont les suivantes : participer à la définition des politiques de contentieux d'achat, d'approvisionnement et de gestion des affaires domaniales ; assurer la supervision de toutes les actions mises en œuvre dans le cadre des politiques précitées ; apporter au Directeur Général les informations nécessaires à la prise de décision ; assurer le recouvrement des créances clients.

4.3.5.6. La Direction des Systèmes d'Information

Elle est chargée d'informatiser les données, d'assurer la protection des équipements et logiciels, de fiabiliser les données issues de l'informatique, de l'intégrité et de l'évolution du système.

4.4. Les principaux métiers de la SN-HLM

Le répertoire des métiers actuels de la SN-HLM s'établit en considérant principalement les activités de production et de commercialisation des logements, des parcelles viabilisées et des équipements (espaces verts, espaces de commerce et de services, etc.).

4.4.1. Aménagement de parcelles assainies

La SN-HLM met en valeur les terrains qu'elle reçoit de l'Etat puis les commercialise sous forme de parcelles assainies. Les travaux/activités effectués sur ces terrains sont : la levée topographique ; les études géotechniques (sols) ; les études VRD (Voiries et Réseaux Rivers) ; les terrassements généraux, les voiries ; l'assainissement des eaux pluviales ; l'adduction d'eau potable, l'électricité, le téléphone ; l'assainissement des eaux usées et les espaces verts.

En outre, la SN-HLM achète des terrains directement auprès des populations. Elle contracte aussi des prêts afin de disposer de ressources financières. Ces emprunts se font auprès d'institutions financières diverses telles que KFW (fonds allemand), Shelter Afrique, BHS (Banque de l'Habitat du Sénégal), etc.

4.4.2. Production des logements et équipements collectifs

Le second grand métier de la SN-HLM est celui de constructeur de logements (logements sociaux et standing, locaux à usage commercial ou professionnel) et d'équipements collectifs. Il est exercé par la Direction Technique et regroupe les études suivantes : architecture ; techniques ; structure et béton armé, charpente et couverture ; plomberie ; électricité ; téléphone ; menuiserie ; peinture ; carrelage ; VRD (Voirie et Réseaux Divers) ; espaces verts.

La SN-HLM ne construit pas elle-même les logements qu'elle commercialise, elle le fait faire par des entrepreneurs sélectionnés à la suite d'une procédure d'appel d'offre.

4.4.3. Commercialisation des logements, parcelles et équipements

Le troisième métier de la SN-HLM porte sur l'identification de la clientèle potentielle et la commercialisation des logements, parcelles et équipements. Il est exercé par la direction commerciale. A ce propos, elle se fait par le billet de la direction commerciale qui l'organise du début à la fin.

Le client se procure un dossier composé d'un certain nombre de pièces qui permettent de l'identifier, puis il verse son apport dans un compte de la SN-HLM ouvert dans une banque de la place. Il s'agit d'un compte qui n'est créé que pour recevoir les apports des clients demandeurs de logements ou de parcelles. Ensuite, le client dépose le reçu de versement et le dossier à la section vente et gestion de la direction commerciale. Une fois que les logements ou les parcelles sont prêts à être commercialisés, une commission se réunit afin de procéder aux attributions.

Les clients qui remplissent les critères d'attribution sont sélectionnés, ensuite ils se présentent pour signer leur contrat après avoir opté pour un achat au comptant ou à terme. Le contrat signé par le client est contresigné par le directeur général de la SN-HLM.

4.5. Présentation du Service de Contrôle de Gestion

Le service de Contrôle de Gestion de la SN-HLM a été créé suite au circulaire n° 0008/PM de janvier 1980. De même la loi 90-07 du 26 juin 1990, en son article 35 rend le service de Contrôle de Gestion obligatoire dans les Entreprises du secteur parapublic.

Le Contrôleur de Gestion rend compte au Directeur Général et est hiérarchiquement rattaché à ce dernier. Il a rang de Directeur et à ce titre, il assiste à toutes les réunions de Direction, de Coordination, de rencontres avec les partenaires sociaux, les experts, le conseil d'administration. Il assiste aussi à des réunions organisées hors de la société : au Ministère de tutelle ; avec les bailleurs de fonds ; avec les réseaux regroupant les sociétés immobilières à travers l'espace francophone.

4.5.1. Missions

Les missions sont régies par la loi n° 90.07 du 27 Juin 1990 et par le Circulaire n° 008/PM du 26 Janvier 1980 relative à la gestion budgétaire décentralisée par objectif.

Sous l'autorité directe du Directeur Général et en relations fonctionnelles avec l'ensemble des gestionnaires de la Société, le Contrôleur de Gestion a pour missions principales : de participer à la définition des objectifs de la Société et à l'élaboration du plan annuel; de coordonner la préparation des comptes prévisionnels ; de mettre en place les autres procédures du Contrôle budgétaire ; d'élaborer et de mettre en œuvre des systèmes d'information de gestion (tableaux de bord) ; d'établir, de modifier et de commenter les états permettant de juger la rentabilité des différents secteurs d'activité de la société ; de superviser la préparation, le suivi et la consolidation des budgets et des comptes de résultats prévisionnels ; de conseiller toute amélioration visant la rentabilité des différents départements de la société et les systèmes de contrôle financier.

4.5.2. Principales activités du service du contrôle de gestion

Ses principales activités sont : centralisées les budgets d'autres centres de responsabilité en vue de l'élaboration du budget de la Société ; élaborer le plan d'action annuel ; présenter à la fin de chaque trimestre le rapport d'exécution budgétaire ; établir un rapport sur les salaires à la fin de chaque mois ; assurer le suivi des indicateurs à travers les tableaux de bord ; assurer le reporting.

4.5.3. Effectif du contrôle de gestion

Le Service de Contrôle de Gestion à la SN-HLM compte cinq (05) agents permanents : un contrôleur de gestion ; un secrétaire de direction ; un technicien supérieur ; un assistant ; commis de secrétariat.

4.6. Le système d'information de gestion de la SN-HLM

Pendant la période de notre stage, la SN-HLM se sert d'un logiciel de gestion dénommé LOGIX GESCOF. L'ERP LOGIX prend en charge la gestion comptable et financière, la gestion de la trésorerie, gestion budgétaire, la gestion de la paie, aussi un mode locatif a été développé pour la gestion commerciale de la société.

Le nombre d'exercices ouverts, de journaux et d'écritures comptables est limité. Les journaux de situation sont utilisés pour gérer les écritures extra comptables tandis que les journaux de trésorerie, de ventilation ou d'Opérations Divers servent aux opérations courantes.

Le rapprochement bancaire est possible avec les extraits ETEBAC, de même que la gestion des dates de valeur. L'échéancier souple associé aux écritures des factures et des règlements correspondants est un outil prévisionnel précieux dans le suivi de la trésorerie. Aussi, les encaissements et les décaissements prévus sont à tout moment connus pour les banques sur une période donnée.

Une fiche signalétique complète est disponible sur chaque tiers (identification, coordonnées, contacts, informations bancaires et fiscales...). Des modules spécifiques de gestion des clients et fournisseurs permettent d'automatiser la gestion des règlements des tiers et du pool bancaire.

Les budgets initiaux ou révisés peuvent être saisis directement ou à l'aide de clés de répartition périodique (mensuelle, trimestrielle, semestrielle...) dans des rubriques budgétaires. A partir de la correspondance définie entre les plans comptables, budgétaires, généraux et analytique ; le contrôle budgétaire s'effectue avec la production de ratios d'exécution et d'indicateurs de gestion.

Le système de gestion des immobilisations permet de gérer les fiches d'immobilisations, les emplacements, le calcul automatique des amortissements (linéaires, dégressifs, dérogatoires) et la génération des écritures comptables.

Vous trouverez dans l'annexe 9, page 124 le schéma systémique de traitement des données comptables sur la base de LOGIX GESCOF.

Conclusion du chapitre

La Société Nationale des HLM dont l'Etat du Sénégal est l'unique actionnaire (capital de 6 Milliards de francs CFA), a pour mission, la promotion de l'Habitat social sur tout le territoire sénégalais. Elle a ainsi une mission fondamentale du service public malgré son appartenance au secteur parapublic.

Ce statut la conduit à concilier deux défis apparemment antinomiques :

- ◆ l'exercice de sa vocation sociale par la production de logements et de parcelles à des prix à la portée des populations et en nombre suffisant. Elle est ainsi appelée à

contribuer à l'attente de l'objectif : « un citoyen, un toit » que s'est fixé l'Etat du Sénégal, en un mot, jouer le rôle de régulateur du secteur de l'habitat ;

- ◆ l'exigence de rentabilité pour assurer sa survie notamment du fait du désengagement de l'Etat quant à la subvention. En effet, bien qu'étant un démembrement de celui-ci, elle dispose d'une autonomie de gestion qui la conduit à générer ses ressources propres.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : CONCEPTION DU SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES À LA SN-HLM

Après la prise de connaissance de la Société Nationale des HLM, il convient pour nous de passer à la conception du système de CPA adapté à la structure de la SN-HLM. Pour cela, nous décrirons dans un premier temps l'existant en matière de calculs des coûts à la SN-HLM et après nous procéderons à la mise en œuvre de notre modèle d'analyse dont les phases se résument comme suit :

- ◆ préparation ;
- ◆ identification et analyse des activités ;
- ◆ affectation des ressources ;
- ◆ préparation de calcul de coût de revient ;
- ◆ gestion par activité.

Ce chapitre est consacré principalement à la conception d'un système de CPA à la SN-HLM. Se déclinera en six sections. La première section portera sur présentation de l'existant en matière de calculs des coûts à la SN-HLM. La deuxième section sera réservée à la phase préparatoire de l'étude. Nous présenterons dans cette section les membres de l'équipe chargés de l'étude ainsi que leurs responsabilités. La troisième section est consacrée à l'identification des différentes activités afin de présenter un dictionnaire des activités. Ensuite, dans la quatrième section, nous verrons l'affectation des ressources aux activités. La cinquième section sera consacrée au modèle de calcul de coût de revient et du résultat analytique.

Enfin, nous allons proposer pour la mise en place de la CPA à la SN-HLM, la conception de l'ABM qui conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de la valeur (ALAZARD & al. 2013 : 618), ainsi que de recommandations.

5.1. Présentation de l'existant en matière de calcul des coûts à la SN-HLM

L'objet de cette section est de décrire dans un premier temps la méthode de calcul de coût existant à la SN-HLM. Ensuite, nous ferons l'analyse de cette méthode.

5.1.1. Description de la méthode actuelle de calcul des coûts à la SN-HLM

La SN-HLM n'applique pas encore la comptabilité analytique même si elle est prévue dans le manuel de procédures comptables et financières. Une étude est en train d'être faite pour son application.

La Direction Technique (DT) est la structure chargée de la détermination des coûts.

Il est important de préciser que la SN-HLM a le rôle de maître d'ouvrage ce qui explique le fait qu'elle n'exécute pas elle-même les travaux (production de logements et de parcelles).

Comme nous l'avons dit plus haut, les activités de la SN-HLM sont principalement la production de logements et de parcelles puis leur commercialisation. En effet, pour la détermination des coûts des logements et des parcelles, la DT établit un compte d'exploitation à partir des montants estimatifs fournis par les bureaux d'études. Les montants estimatifs concernent les études suivantes :

- ◆ études topographiques, études géotechniques, études VRD (Voies, Réseaux Divers), terrassements généraux ;
- ◆ études architecturales, techniques, étude BA (Béton Armé), études des lots techniques s'il est prévu dans le site des logements.

La détermination des coûts se fait comme suit :

Valeur du terrain + (coût assainissement + coût terrassement + coût VRD + coût logement + frais financier + maîtrise d'œuvre + frais de gestion + coût du contrôle et suivi) = X

Avec :

X : Coût de l'opération.

$$Y = \frac{X}{\text{nombre de parcelles ou de logements}} + 7\% \left(\frac{X}{\text{nombre de parcelles ou de logements}} \right)$$

Y : le compte d'exploitation de parcelles ou de logements établis par la DT.

7% : marge déterminée par la DT au stade des études pour établir le compte d'exploitation prévisionnel (voir exemple de compte d'exploitation prévisionnel dans l'annexe 8, page 123).

Pour la détermination du prix de vente des logements ou des parcelles à la SN-HLM, la formule utilisée est la suivante :

$$\text{PV HTVA} = \text{CP} + \text{FG} + \text{Fop} + \text{B}$$

Avec :

PV : Prix de Vente.

HTVA : Hors Taxe sur la Valeur Ajouté.

CP : Coût de Production (liés aux travaux ; devis des travaux, travaux supplémentaires, etc.).

FG : Frais généraux (liés au fonctionnement général de l'entreprise : salaires des administratifs, loyer du siège, etc.).

Fop : Frais d'opération (liés à des modalités particulières du marché ; frais de dossier, de bureau de contrôle de bureau d'études, etc.).

B : marge séparant le coût de revient prévisionnel du prix de vente au stade des études. Les marges varient de 7% à 11%. Elles sont fixées par le Conseil d'Administration en fonction du type de logement ou des parcelles ou encore du site.

En outre, la Société Nationale des HLM ne bénéficie plus de la subvention de l'Etat, ce qui l'amène, en plus des logements sociaux, à produire des logements de haut de gamme pour couvrir ses charges de fonctionnement.

En définitive, le logiciel Excel est le seul logiciel de calcul des coûts qu'utilise la Société Nationale des HLM. Les études précédentes sont basées sur une évaluation de la superficie à aménager.

Il convient pour nous, après la description de la méthode de calcul des coûts utilisés par la SN-HLM, de procéder à une son analyse en termes de forces et faiblesses.

5.1.2. Analyse du système de calcul des coûts à la SN-HLM

L'analyse du système actuel de calculs des coûts à la SN-HLM sera présentée à travers du tableau suivant, qui résume les forces et les faiblesses de l'environnement interne de la SN-HLM en matière du calcul du coût.

Tableau 6 : Analyse du système de calcul des coûts à la SN-HLM

FORCES	FAIBLESSES
<ul style="list-style-type: none"> ◆ méthode de calcul des coûts assez simple ; ◆ moins coûteuse ; ◆ méthode prenant en compte les frais généraux et l'objectif de résultat ; ◆ elle permet de déterminer un coût spécifique pour chaque opération de lotissement et/ou de construction ; ◆ elle permet de générer un prix de vente ; ◆ utile pour la détermination des coûts et des résultats prévisionnels et donc pour la budgétisation. 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ difficulté de comprendre les causes des coûts ; ◆ difficulté de modéliser le comportement des coûts ; ◆ difficulté de connaître les coûts des différentes fonctions ; ◆ difficulté de connaître les coûts des produits ou des activités et ainsi de prendre des décisions pertinentes, notamment sur la fixation des prix ou le choix d'abandonner ou non telle ou telle activité-produit ; ◆ difficulté d'imputation des coûts indirects et fixes ; ◆ absence d'un vrai système de costing ; ◆ méthode de calcul essentiellement prévisionnelle ; ◆ risque de non exhaustivité des charges, notamment les frais généraux ; ◆ imputation des frais généraux aux projets non fiable ; faute d'un système formel ; ◆ manque de précision dans les calculs ; ◆ impossibilité de connaître le coût réel, faute d'un système de compilation, d'affectation, de répartition et d'imputation des charges ; ◆ possibilité très limitée d'analyse des charges et des résultats ; ◆ méthode très limitée pour la maîtrise des coûts.

Source : Nous-même

L'ABC ne considère pas seulement les produits comme objet de coûts, mais également les clients, les marchés et les canaux de distribution. Contrairement aux systèmes traditionnels, l'ABC ne concerne pas uniquement les coûts de production mais aussi les coûts de vente et d'administration. Connaître un coût constitue généralement le début d'une action de management. Par conséquent, le management a besoin d'informations pertinentes quant à la manière dont on peut réduire ces coûts. Ces informations proviennent de l'approche horizontale du modèle ABC qui concerne les processus.

5.2. Préparation

En vue de réaliser ce mémoire qui porte sur la conception d'un système de comptabilité par activité à la SN-HLM, nous avons formé une équipe qui a pour mission de collecter les informations nécessaires auprès des responsables de la SN-HLM. Cette équipe était composée de :

- ◆ *l'assistant du responsable du contrôle de gestion de la SN-HLM* : ce responsable est l'interlocuteur de la Société vis-à-vis de l'équipe. Il est censé fournir toutes les informations relatives aux coûts, à la description fonctionnelle de la SN-HLM, à la programmation des rencontres avec les différents responsables sur place, ainsi qu'à l'assistance du déroulement des entretiens ;
- ◆ *nous-même* : chargé du pilotage de l'étude et du suivi de son avancement en effectuant toutes les tâches nécessaires.

Malgré la volonté exprimée par tous les membres de l'équipe de mener à bien la réalisation de ce travail, des contraintes de disponibilité et de temps n'ont pas permis de tenir suffisamment de rencontres.

Au départ, une étude horizontale de la société a été réalisée par l'équipe afin d'identifier la chaîne complexe des ressources, des activités et des tâches nécessaires à l'aménagement de parcelles assainies, production des logements ainsi que leur commercialisation.

Pour cela, nous nous sommes basé sur deux méthodes combinées pour conduire l'analyse :

- ◆ *Premièrement*, nous nous sommes fondés sur l'organisation : nous avons adopté cette méthode en raison de sa simplicité. En effet, elle consiste à suivre l'organigramme ; elle est exhaustive et c'est la plus facile à faire accepter. Bien qu'elle présente l'inconvénient

de refléter l'organisation avec ses défauts et ses opacités et ne met pas en évidence les liaisons entre activités, nous l'avons utilisée mais combinée à une approche fonctionnelle complémentaire.

- ◆ *Deuxièmement*, le découpage fonctionnel : les fonctions (les métiers) de la SN-HLM (commerciale, gestion des ressources humaines, comptable et finance, production, contrôle...) ont été analysées fonction par fonction et sous-fonction par sous-fonction. Ce découpage a eu l'avantage d'être moins subordonné à l'organisation en place et de pouvoir s'appuyer sur de nombreux modèles et dictionnaires d'inspiration fonctionnelle.

Cette étude horizontale a couvert donc toutes les zones fonctionnelles : la production, le contrôle, l'administration, etc., en partant de l'hypothèse que les activités sont génératrices de coûts, mais que parallèlement les produits et les services sont consommateurs d'activités.

Contrairement à la logique habituelle et traditionnelle d'allocation qui consiste à faire croire à une fatalité des charges que les produits doivent absorber, via des procédures bien conventionnelles, et que les clients doivent ensuite payer, on a inversé cette tendance pour retrouver une logique de causalité propice à la modélisation.

5.3. Identification et analyse des activités

La définition des différentes activités de la SN-HLM constitue une étape importante pour la conception de cette méthode. Il s'agit en effet, de découpage de l'organisation de production en activités qui va définir le processus de consommation des ressources par les produits à travers des centres de responsabilité.

En effet, le centre de responsabilité ou d'activités est une entité de gestion dont le dirigeant s'engage à atteindre certains résultats à échéance convenue moyennant la mise à disposition de moyens préalablement définis. Il est composé d'un groupe d'acteurs de l'entité regroupés autour d'un responsable disposant de moyens pour atteindre l'objectif qui lui a été attribué.

Cette phase sera développée en trois (03) étapes :

- ◆ l'identification des centres de responsabilité ;
- ◆ l'identification des processus ;
- ◆ l'identification des activités.

5.3.1. Identification des centres de responsabilité

Un centre de responsabilité désigne l'unité de gestion de l'entreprise pilotée par un responsable. Il peut être formé par un groupe de salariés de l'entreprise regroupés autour d'un responsable à qui l'on a accordé des ressources en vue d'atteindre les objectifs qui lui ont été fixés.

Dans le chapitre précédent, nous avons présenté la Société Nationale des HLM ainsi que ses directions opérationnelles et avec l'aide de son organigramme (voir annexe 3, page 108) nous pouvons mettre en évidence sept centres de responsabilité à la SN-HLM, et que nous résumons de la manière suivante :

- ◆ direction et secrétariat général ;
- ◆ contrôle : composé du service contrôle de gestion et audit interne ;
- ◆ comptabilité et finance : qui comprend la direction financière et comptable ;
- ◆ commerciale : composé par la direction commerciale ;
- ◆ production : composé par la direction technique et la direction des systèmes d'information ;
- ◆ ressources humaines et administration générale ;
- ◆ juridique et domanial : il s'agit de la direction des affaires juridiques et domaniales.

En effet, ces centres de responsabilité nous permettront d'identifier les différents processus et à partir de ces derniers arriver à identifier aussi les activités.

5.3.2. Identification des processus

Dans cette sous-section nous décrivons la première étape de la mise en œuvre de l'approche processus, qui consiste à identifier les processus.

En effet, trois familles de processus sont répertoriées à la SN-HLM interagissant entre elles :

- ◆ **processus de management (de direction, de pilotage)** : la politique générale de la SN-HLM est centrée avant tout sur le respect des exigences de ses clients et leur satisfaction. Ils sont placés sous la responsabilité du dirigeant qui fixe les objectifs et déploie les ressources nécessaires ;

- ◆ **processus de réalisation (opérationnels)** : la conception des produits par la direction technique et leur commercialisation par la direction commerciale sont les processus stratégiques de réalisation à la SN-HLM. En effet, ils sont liés au cycle d'exploitation (détecter le besoin du client, vendre, etc.) et constituent le cœur de métier ;
- ◆ **processus support (de soutien)** : il s'agit de mettre à disposition les moyens (humains et matériels) adéquats. De même, ils permettent l'allocation des ressources (matérielles et immatérielles) utiles pour produire dans les meilleures conditions et assurer le maintien des infrastructures, des ressources à la SN-HLM.

Le tableau suivant résume la représentation des processus visés à partir des centres de responsabilité de la SN-HLM.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 7 : Représentation des processus-centres de responsabilité de la SN-HLM

		→						
↓	Fonctions	Direction et Secrétariat Général	Contrôle	Comptable et Finance	Commerciale	Production	Ressources humaines et admon. générale	Juridiques et domaniales
	Processus							
Processus de management								
P1	Piloter l'entreprise	■						
Processus de réalisation								
P2	Technique	■	■		■	■		■
P3	Commercialisation				■			
P4	Développement du marché	■			■			
Processus support								
P5	Gestion des ressources humaines						■	
P6	Gestion des systèmes d'information	■				■		
P7	Approvisionnement						■	■
P8	Gestion juridique	■	■	■	■	■	■	■
P9	Contrôle de gestion	■	■	■				
P10	Audit interne	■	■					
P11	Comptabilisation	■		■				
P12	Gestion Financière	■		■	■	■		

Légende : P1 : processus n° 1 ;

« ■ » : implication du centre de responsabilité dans le processus.

Source : Nous-même

Les différents processus décrits vont nous faciliter d'identifier les activités. Car comme nous le rappelons, un processus est un ensemble d'activités.

5.3.3. Identification des activités

L'identification des activités s'est fait d'une part grâce à la connaissance des processus identifiés ci-dessus ainsi que de leur subdivision en activités et d'autre part grâce aux informations obtenues de l'analyse documentaire, des entretiens et de l'observation. Dans ce sens, nous avons identifié les activités à travers des entretiens avec les personnels concernés. Les informations obtenues ont été corroborées par l'observation directe.

En plus, pour établir la cartographie des activités de la SN-HLM, il est essentiel comme nous avons fait, de procéder à l'analyse de l'organigramme fonctionnel de la société en même temps que nous menons des entretiens sur place comme il a été indiqué plus haut pour pouvoir déceler les différentes activités de la société.

Afin de ne pas surcharger le système, le tableau suivant récapitule la synthèse de la cartographie des différentes activités de la SN-HLM. De même, la liste détaillée des activités est fournie en annexe 2, page 103.

Tableau 8 : Synthèse de la cartographie des activités

Processus	Activités		Responsable de C de R
P1 : Piloter l'entreprise	A1	Définir les objectifs	Directeur Général
	A2	Élaborer la stratégie	Directeur Général
	A3	Assurer la gestion générale	Directeur Général
	A4	Coordonner les activités	Directeur Général
	A5	Gérer les biens meubles et immeubles	Directeur Général
	A6	Gérer les agences régionales	Secrétaire Général
P2 : Technique	A1	Assurer les acquisitions du terrains	Directeur Technique
	A2	Évaluer financièrement les projets	Directeur Technique
	A3	Gérer les projets	Directeur Technique
	A4	Concevoir les plans parcellaires	Directeur Technique
	A5	Gérer les plans de lotissements	Directeur Technique
	A6	Gérer les aménagements de terrains	Directeur Technique
	A7	Demander les autorisations de lotissement, de construction, de transformation et d'extension	Directeur Technique

	A8	Assurer les entretiens des immobilisations mises en location et des locaux de na SN-HLM	Directeur Technique
P3 : Commercialisation	A1	Gérer la location et vente des logements	Directeur Commercial
	A2	Assurer la vente et gestion des parcelles assainies	Directeur Commercial
	A3	Assurer la gestion des baux	Directeur Commercial
	A4	Assurer la vente d'autres produits	Directeur Commercial
P4 : Développement du marché	A1	Établir les étapes préalables à la passation de marches	Directeur Général
	A2	Assurer la passation de marches	Directeur Général
	A3	Gérer les achats simplifiés	Directeur Général
	A4	Recruter les entreprises de sécurité, de restauration et nettoyage	Directeur Général
	A5	Gérer les appels d'offres infructueux et sans suite	Directeur Général
	A6	Assurer les règlements des marches	Directeur Général
P5 : Gestion des ressources humaines	A1	Assurer la gestion des recrutements	Directeur des RH et AG
	A2	Suivi des absences et congés	Directeur des RH et AG
	A3	Suivi des sanctions	Directeur des RH et AG
	A4	Assurer la gestion des évaluations et formation du personnel	Directeur des RH et AG
	A5	Suivi les missions	Directeur des RH et AG
	A6	Assurer la gestion des intérim	Directeur des RH et AG
	A7	Gérer les départs volontaires, disponibilités et retraite	Directeur des RH et AG
	A8	Gérer la paie	Directeur des RH et AG
	A9	Gérer les prêts et avances au personnel	Directeur des RH et AG
P6 : Gestion des systèmes d'information	A1	Exploiter le système en place	Directeur des SI
	A2	Administrer le serveur de messagerie	Directeur des SI
	A3	Concevoir d'applications spécifiques	Directeur des SI
	A4	Gérer les éditions (confection des états de sortie, vérification, etc.)	Directeur des SI
P7 : Approvisionnement	A1	Assurer l'émission du besoin	Directeur des RH et AG
	A2	Vérifier les besoins	Directeur des RH et AG
	A3	Passer la commande	Directeur des RH et AG
	A4	Suivi de la commande	Directeur des RH et AG

	A5	Recevoir la livraison	Directeur des RH et AG
	A6	Gérer le stock	Directeur des RH et AG
P8 : Gestion juridique	A1	Analyser les créances	Directeur des Affaires Juridiques et Domaniales
	A2	Suivi les créances	Directeur des Affaires Juridiques et Domaniales
	A3	Recevoir les règlements	Directeur des Affaires Juridiques et Domaniales
	A4	Assurer la saisine du contentieux	Directeur des Affaires Juridiques et Domaniales
P9 : Contrôle de gestion	A1	Élaborer le budget	Contrôleur de Gestion
	A2	Suivi et contrôler l'exécution du budget	Contrôleur de Gestion
	A3	Élaborer le reporting	Contrôleur de Gestion
P10 : Audit interne	A1	Évaluer le contrôle interne	Auditeur Interne
	A2	Planifier les missions d'audit	Auditeur Interne
	A3	Élaborer le dossier annuel de synthèse	Auditeur Interne
	A4	Assister et proposer des recommandations au Directeur Général	Auditeur Interne
P11 : Comptabilisation	A1	Organiser la comptabilité	Directeur Financier et Comptable
	A2	Traiter les pièces comptables	Directeur Financier et Comptable
	A3	Réaliser les travaux de fin d'exercice	Directeur Financier et Comptable
	A4	Élaborer les états financiers	Directeur Financier et Comptable
P12 : Gestion Financière	A1	Assurer les encaissements	Directeur Financier et Comptable
	A2	Assurer les décaissements	Directeur Financier et Comptable
	A3	Contrôler la caisse et les comptes bancaires	Directeur Financier et Comptable
	A4	Assurer la caisse régie	Directeur Financier et Comptable

Source : Nous-mêmes

Une fois les activités identifiées, nous passons à l'étape suivante, c'est-à-dire l'allocation des ressources aux activités.

5.4. Affectation des ressources aux activités

L'identification des ressources à affecter aux activités dans un premier temps, ensuite, l'identification des inducteurs de ressources pour finaliser par l'affectation des ressources aux activités sont l'objet de cette section.

5.4.1. Identification des ressources à affecter aux activités

Grâce aux entretiens réalisés avec le personnel de la SN-HLM et la revue des documents relative à la comptabilité générale nous avons pu obtenir des informations nous permettant l'identification des ressources directes et indirectes qui ont été consommées par les activités, car comme l'indique le principe de la CPA « les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources » et que nous avons pu valider à travers de l'observation directe.

En effet, ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuables aux activités.

Tableau 9 : Ressources identifiées à la SN-HLM

Charges	Ressources
Fournitures consommables	<ul style="list-style-type: none"> ◆ fournitures de bureau ; ◆ carburant et lubrifiant ; ◆ produits d'entretien.
Fournitures non stockables	<ul style="list-style-type: none"> ◆ eau ; ◆ électricité.
Autres fournitures	<ul style="list-style-type: none"> ◆ petit matériel et outillage ; ◆ études et prestations de services ; ◆ travaux, matériel et équipement.
Transports	<ul style="list-style-type: none"> ◆ transport de plis ; ◆ voyages et déplacement.
Entretien, réparations et maintenant	<ul style="list-style-type: none"> ◆ entretien, réparations et maintenant
Publicité, publications, et relations publiques	<ul style="list-style-type: none"> ◆ annonces et insertions ; ◆ publicité ; ◆ foire et exposition.
Frais de communication	<ul style="list-style-type: none"> ◆ téléphone
Charges du personnel	<ul style="list-style-type: none"> ◆ main-d'œuvre
Dotations aux amortissements	<ul style="list-style-type: none"> ◆ amortissements des bâtiments et équipements

Source : Nous-mêmes

Une fois les ressources identifiées, il s'agit d'identifier leurs facteurs explicatifs (inducteurs de ressources ou de niveau 1).

5.4.2. Identification et choix des inducteurs de ressources

Chaque activité doit être associée un inducteur de coût. En effet, il s'agit pour nous de rechercher le facteur qui explique le mieux l'évolution des ressources de chaque activité, c'est-à-dire, tout facteur modifiant le coût d'une activité.

Ainsi, les inducteurs de ressources servent à relier les ressources aux activités qui les consomment, suivant les proportions absorbées ; autrement dit, servant à établir une relation entre les activités précédemment identifiées et les ressources qu'elles consomment.

Le tableau suivant décrit les activités avec leurs inducteurs possibles ainsi que les inducteurs retenus.

Tableau 10 : Identification et choix des inducteurs de ressources

Ressources	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus	Justification du choix
Ressources humaines	Temps consacré à chaque activité, nombre de dossiers traités	Temps consacré à chaque activité	Le plus significatif car on peut chronométrer le temps passé à réaliser une activité
Fournitures bureau	Quantité utilisée, nombre d'adhérents, nombre d'appels de cotisation	Quantité utilisée	Le plus significatif. Cette quantité a été directement obtenue ou estimée par les utilisateurs
Carburant et lubrifiant	Consommation en litres, nombre de matériel de transports et électrogène	Consommation en litres	Le plus significatif
Produits d'entretien	Quantité utilisée, types de produits	Quantité utilisée	Le plus significatif
Eau	Nombre de points d'eau, consommation en m ³ , effectif du personnel	Consommation en m ³	Le plus significatif
Electricité	KWh, nombre d'équipements	KWh	Plus illustratif

	électriques, temps d'utilisation des équipements		
Petit matériel et outillage	Quantité utilisée,	Quantité utilisée	Plus significatif
Etudes et prestations de services	Nombre d'études et prestations, types d'études et services, temps consacrée.	Temps consacrée	Plus significatif
Travaux, matériel et équipement	Nombre des travaux, temps consacré	Temps consacré	Le plus significatif
Téléphone	Nombre d'appels, coût d'es appel, temps d'utilisation	Nombre et temps des appels	Le plus significatif
Entretien, réparations et maintenance	Nombre d'interventions, équipements nécessaires pour les interventions, temps moyen consacré	Temps moyen consacré à une intervention	Le temps moyen consacré pour une intervention est connu, sachant que les interventions sont similaires.
Annonces et insertions	Moyen de communication, types d'insertions	Moyen de communication	Plus illustratif
Publicité	Moyen de communication, durée de la publicité,	Moyen de communication	Plus illustratif
Foire et exposition	Type de foire et exposition, lieu, durée, nombre d'effectif.	Type et lieu de la foire et l'exposition	Le plus significatif
Équipements	Temps d'utilisation, surface occupée, type de bâtiments et équipements	Surface occupée et temps d'utilisation	Plus illustratif
Frais administratifs	Effectifs par service, nombre d'heures consacrées, nombre services,	Effectifs par service	L'activité des services administratifs dépend de l'effectif de l'organisation donc l'effectif est plus illustratif
Transport	Nombre de consommation moyenne, nombre	Nombre d'abonnés	Le nombre d'abonnés est connu

	d'abonnés, nombre de Km parcourus		
Voyages et déplacement	Lieu de voyage ou déplacement, type transport, nombre d'effectifs, durée de la mission.	Lieu et durée de voyage ou déplacement	Le plus significatif

Source : Nous-même

Après l'identification des inducteurs de ressources, nous passerons au rattachement de ces ressources aux activités. Pour ce faire, chaque ressource sera allouée proportionnellement à son volume de consommation aux activités.

5.4.3. Affectation des ressources aux activités

Il s'agira d'affecter l'ensemble des ressources aux différentes activités.

L'affectation des ressources aux activités s'effectue en additionnant le coût des différentes ressources qui concourent à leur réalisation. Cette étape aboutit à la connaissance de coût total des ressources consommées par les activités.

L'évaluation des ressources consommées par chaque activité peut être présentée de la façon suivante :

Tableau 11 : Matrice activités/ressources

Activités Ressources	P1A1	P1A2	P1A3	P1A4	P1A5	P1A6	P2A1	P2A2	P2A3	P2A4	P2A5	P2A6	P2A7
Fournitures consommables	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Fournitures non stockables	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Autres fournitures	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Transports						■	■						■
Entretien, réparations et maintenant			■	■	■	■							
Publicité, publications, et relations publiques													
Téléphone	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Ressources humaines	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Équipements	■	■	■	■	■	■							

Activités Ressources	P2A8	P3A1	P3A2	P3A3	P3A4	P4A1	P4A2	P4A3	P4A4	P4A5	P4A6	P5A1	P5A2
Fournitures consommables	■	■	■	■	■	■	■	■			■	■	■
Fournitures non stockables		■	■	■	■	■	■	■			■	■	■
Autres fournitures	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Transports	■	■	■	■	■								
Entretien, réparations et maintenant	■												
Publicité, publications, et relations publiques						■	■					■	■
Téléphone	■	■	■	■	■	■	■	■	■		■	■	■
Ressources humaines	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Équipements													

Activités Ressources	P5A3	P5A4	P5A5	P5A6	P5A7	P5A8	P5A9	P6A1	P6A2	P6A3	P6A4	P7A1	P7A2
Fournitures consommables	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Fournitures non stockables	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Autres fournitures	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Transports		■	■			■							
Entretien, réparations et maintenant								■	■	■	■		
Publicité, publications, et relations publiques													
Téléphone				■		■						■	
Ressources humaines	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Équipements													

Activités Ressources	P7A3	P7A4	P7A5	P7A6	P8A1	P8A2	P8A3	P8A4	P9A1	P9A2	P9A3	P10A1	P10A2	P10A3
Fournitures consommables	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Fournitures non stockables	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Autres fournitures	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Transports	■												■	
Entretien, réparations et maintenant														
Publicité, publications, et relations publiques														
Téléphone	■				■	■			■				■	
Ressources humaines	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Équipements														

Activités Ressources	P10A4	P11A1	P11A2	P11A3	P11A4	P12A1	P12A2	P12A3	P12A4
Fournitures consommables		■	■	■	■	■	■	■	■
Fournitures non stockables		■	■	■	■	■	■	■	■
Autres fournitures	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Transports								■	■
Entretien, réparations et maintenant									
Publicité, publications, et relations publiques									
Téléphone		■	■	■	■				
Ressources humaines	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Équipements		■		■					

Source : Nous-même

L'étape suivante après le rattachement des ressources aux activités, est le calcul de coût.

5.5. Préparation de calcul du coût de revient

Pour le calcul du coût de revient, nous avons en principe regroupé les activités qui ont le même inducteur, ensuite, le choix des inducteurs sera abordée pour finaliser avec le modèle de calcul du coût de revient des produits et services de la SN-HLM.

5.5.1. Identification et choix des inducteurs d'activités

D'un part, ce travail du choix des inducteurs d'activités est le résultat de nos entretiens avec les agents ainsi que de l'observation directe ; et d'autre part, de l'analyse documentaire de la SN-HLM. Cependant, la détermination de ces inducteurs a été basée sur l'identification de tous les facteurs capables de mesurer la corrélation entre la consommation d'activités et les objets de coût.

Ces inducteurs peuvent être qualitatifs ou quantitatifs et représentés grâce à la matrice activités/inducteurs. Toutefois, la représentation des inducteurs possibles et retenus de chaque activité ainsi que la justification du choix de chaque inducteur est fournie en annexe 4, page 109. A cet effet, nous avons identifié au total 150 inducteurs possibles et au regard de la nature des activités, nous en avons retenu les 14 plus pertinents.

Après cette identification, nous avons regroupé les inducteurs d'activités dans le but de déterminer le coût de revient.

5.2.2. Regroupement des activités relevant d'un même inducteur

Pour la meilleure affectation des activités aux produits il est nécessaire de les regrouper. En effet, afin de retenir ainsi que d'avoir un nombre réduit de tous les activités qui seront finalement affectées aux produit nous les avons regroupées par centre en fonction du facteur explicatif de consommation des ressources, autrement dit, il est essentiel de choisir l'inducteur qui correspond le plus à l'activité car un facteur de causalité peut expliquer plusieurs activités.

Également, une activité peut être induite par plusieurs facteurs de causalité. En effet, les charges engagées par les activités dans différents centres de responsabilités peuvent être générées par le même événement et donc révéler du même inducteur.

Le tableau ci-après présente les centres de regroupement de la SN-HLM.

Tableau 12 : Centres de regroupement

Activités		Inducteurs													
		Temps consacré	Nombre de terrains	Nombre de projets	Nombre de plans	Nombre de centres d'activités	Nombre de clients/associés	Nombre de baux	Effectif	Nombre de dossiers traités	Nombre des entreprises recrutés	Nombre des appels d'offres	Nombre de machines installés	Nombre de clients	Nombre de rapports produits
P1A1	Définir les objectifs														
P1A2	Élaborer la stratégie														
P1A3	Assurer la gestion générale														
P1A4	Coordonner les activités														
P1A5	Gérer les biens meubles et immeubles														
P1A6	Gérer les agences régionales														
P2A1	Assurer les acquisitions du terrains														
P2A2	Évaluer financièrement les projets														
P2A3	Gérer les projets														
P2A4	Concevoir les plans parcellaires														
P2A5	Gérer les plans de lotissements														
P2A6	Gérer les aménagements de terrains														
P2A7	Demander les autorisations de lotissement, de construction, de transformation et d'extension														

Activités	Inducteurs	Temps consacré	Nombre de terrains	Nombre de projets	Nombre de plans	Nombre de centres d'activités	Nombre de clients/associés	Nombre de baux	Effectif	Nombre de dossiers traités	Nombre des entreprises recrutés	Nombre des appels d'offres	Nombre de machines installés	Nombre de clients	Nombre de rapports produits
		P2A8	Assurer les entretiens des immobilisations mises en location et des locaux de na SN-HLM												
P3A1	Gérer la location et vente des logements														
P3A2	Assurer la vente et gestion des parcelles assainies														
P3A3	Assurer la gestion des baux														
P3A4	Assurer la vente d'autres produits														
P4A1	Établir les étapes préalables à la passation de marches														
P4A2	Assurer la passation de marches														
P4A3	Gérer les achats simplifiés														
P4A4	Recruter les entreprises de sécurité, de restauration et nettoyage														
P4A5	Gérer les appels d'offres infructueux et sans suite														
P4A6	Assurer les règlements des marches														
P5A1	Assurer la gestion des recrutements														
P5A2	Suivi des absences et congés														
P5A3	Suivi des sanctions														

Activités		Inducteurs													
		Temps consacré	Nombre de terrains	Nombre de projets	Nombre de plans	Nombre de centres d'activités	Nombre de clients/associés	Nombre de baux	Effectif	Nombre de dossiers traités	Nombre des entreprises recrutés	Nombre des appels d'offres	Nombre de machines installés	Nombre de clients	Nombre de rapports produits
P5A4	Assurer la gestion des évaluations et formation du personnel														
P5A5	Suivi les missions														
P5A6	Assurer la gestion des intérim														
P5A7	Gérer les départs volontaires, disponibilités et retraite														
P5A8	Gérer la paie														
P5A9	Gérer les prêts et avances au personnel														
P6A1	Exploiter le système en place														
P6A2	Administrer le serveur de messagerie														
P6A3	Concevoir d'applications spécifiques														
P6A4	Gérer les éditions (confection des états de sortie, vérification, etc.)														
P7A1	Assurer l'émission du besoin														
P7A2	Vérifier les besoins														
P7A3	Passer la commande														
P7A4	Suivi de la commande														

Activités		Inducteurs													
		Temps consacré	Nombre de terrains	Nombre de projets	Nombre de plans	Nombre de centres d'activités	Nombre de clients/associés	Nombre de baux	Effectif	Nombre de dossiers traités	Nombre des entreprises recrutés	Nombre des appels d'offres	Nombre de machines installés	Nombre de clients	Nombre de rapports produits
P7A5	Recevoir la livraison														
P7A6	Gérer le stock														
P8A1	Analyser les créances														
P8A2	Suivi les créances														
P8A3	Recevoir les règlements														
P8A4	Assurer la saisine du contentieux														
P9A1	Élaborer le budget														
P9A2	Suivi et contrôler l'exécution du budget														
P9A3	Élaborer le reporting														
P10A1	Évaluer le contrôle interne														
P10A2	Planifier les missions d'audit														
P10A3	Élaborer le dossier annuel de synthèse														
P10A4	Assister et proposer des recommandations au Directeur Général														
P11A1	Organiser la comptabilité														

Activités	Inducteurs														
	Temps consacré	Nombre de terrains	Nombre de projets	Nombre de plans	Nombre de centres d'activités	Nombre de clients/associés	Nombre de baux	Effectif	Nombre de dossiers traités	Nombre des entreprises recrutés	Nombre des appels d'offres	Nombre de machines installés	Nombre de clients	Nombre de rapports produits	
P11A2	Traiter les pièces comptables														
P11A3	Réaliser les travaux de fin d'exercice														
P11A4	Élaborer les états financiers														
P12A1	Assurer les encaissements														
P12A2	Assurer les décaissements														
P12A3	Contrôler la caisse et les comptes bancaires														
P12A4	Assurer la caisse régie														
Répétition des inducteurs		34	2	2	2	12	6	1	22	31	1	1	4	14	7

Source : Nous-même

Commentaires :

Le premier inducteur c'est le *temps consacré*, car cet inducteur possède la plus grande fréquence absolue, qui s'élève à 34. Son centre de regroupement correspondant sera appelé *temps consacré*. Il représente les activités suivantes : P8A1, P8A2, P8A3, P8A4, P11A1, P11A2, P11A3, P11A4, P12A1, P12A2, P12A3, P12A4.

Le deuxième inducteur, *nombre de dossiers traités*, possède une répétition des inducteurs de 31. Ainsi le centre regroupement associé à cette inducteur est nommé *nombre de dossiers traités*. Il concerne les activités suivantes : P7A1, P7A2, P7A3, P7A4, P7A5, P7A6.

Le troisième inducteur, *effectifs*, dont la répétition est de 22. Le centre de regroupement concerné est désigné par *effectifs*. Les activités correspondantes sont : P5A1, P5A2, P5A3, P5A4, P5A5, P5A6, P5A7, P5A8, P5A9.

Le quatrième inducteur, *nombre de clients*, du quelle sa répétition absolu es 14. Son centre de regroupement sera appelé *nombre de clients*. Les activités concernant sont : P3A1, P3A2, P3A3, P3A4.

Le cinquième inducteur, *nombres de centres d'activités*, avec 12 répétitions absolues. Le centre de regroupement correspondant est *nombres de centres d'activités*. Il concerne les activités suivantes : P1A1, P1A2, P1A3, P1A4, P1A5, P1A6.

Le sixième inducteur, *nombre de rapports produits*, qui pour fréquence absolue 7. Avec le centre de regroupement *nombre de rapports produits*. Ses activités sont : P9A1, P9A2, P9A3, P10A1, P10A2, P10A3, P10A4.

Le septième inducteur, *nombre de clients/associés* sa répétition absolu es 6. Son centre de regroupement sera appelé *nombre de clients/associés*. Les activités concernant sont : P4A1, P4A2, P4A3, P4A4, P4A5, P4A6.

Le huitième inducteur c'est le *nombre de machines installés*, avec 4 répétitions absolues. Son centre de regroupement correspondant sera appelé *nombre de machines installés*. Il représente les activités suivantes : P6A1, P6A2, P6A3, P6A4.

Finalement, les cinq inducteurs : *nombre de terrains, nombre de projets, nombre des plans, nombre des entreprises recrutés et nombre des appels d'offres* avec 2 comme fréquence absolue chacun. Le centre de regroupement est appelé *quantité technique considérée*. Celui-ci représente les activités suivantes : P2A1, P2A2, P2A3, P2A4, P2A5, P2A6, P2A7, P2A8.

Nous présentons dans l'annexe 5, page 117 le tableau de Regroupement d'activités par centre.

Le regroupement des activités étant fait, il convient de procéder à l'étape suivante au choix des inducteurs d'activités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.2.3. Préparation de calcul du coût de revient des objets de coûts et du résultat analytique

Pour le calcul des coûts des produits de la SN-HLM il est préalablement nécessaire d'identifier et de traiter les données comptables et financières disponibles à l'aide du système d'information de gestion actuel. En effet, les produits faisant l'objet de notre analyse sont notamment les logements, les parcelles assainies et autres produits comme les projets, les opérations de lotissements ou de constructions offerts pour la SN-HLM.

Connaissant le coût de chaque centre d'activités et le nombre d'inducteurs associés, il est possible de calculer le coût de revient de chaque produit de la SN-HLM. Il s'agira de répartir les coûts des centres de regroupement d'activités aux produits. Également, de tenir compte des coûts directs rattachables aux produits et du chiffre d'affaires par produit.

Le tableau suivant présente le modèle de calcul du coût de revient ainsi que du résultat analytique des produits.

Tableau 13 : Modèle de calcul du coût et résultat analytique

Produits Regroupement d'activités		Logements									Parcelles						Autres Produits					
		Grand et Moyen Standing			Économique et Très Économique			Magasin			Grande			Petite			Projets			Opérations de lotissements ou constructions		
		Q	P _u	T	Q	P _u	T	Q	P _u	T	Q	P _u	T	Q	P _u	T	Q	P _u	T	Q	P _u	T
CR1	Temps consacré																					
CR2	Nombre de dossiers traités																					
CR3	Effectifs																					
CR4	Nombre de clients																					
CR5	Nombres de centres d'activités																					
CR6	Nombre de rapports produits																					
CR7	Nombre de clients/associés																					
CR8	Nombre de machines installés																					
CR9	Quantité technique considérée																					
	Coût de revient																					
	Chiffre d'affaires																					
	Résultat analytique																					

Légende : CR1 : centre de regroupement n°1 ; allant de 1 à 9 ; Q : quantité ; P_u : prix unitaire ; T : total

Source : Nous-même

5.3. Gestion par activités

Comme énoncé dans la revue de littérature, la CPA est l'ossature de la gestion par activité. Autrement dit, les bonnes informations recueillies par la CPA sont utilisées dans le cadre de la gestion par activités pour améliorer la performance.

Pour une application plus bénéfique de cette méthode à la SN-HLM, cet aspect sera complété par la vision basée sur le processus. Cette dernière permet d'analyser les activités, la consommation des ressources et de mesurer la performance de la structure.

La gestion par activité est une technique de calcul de coût, d'amélioration du pilotage ou de réorganisation. Elle a aussi des effets importants sur les comportements et sur l'affectation des ressources humaines. Elle s'appuie sur les hommes pour permettre de dresser avec la liste des activités et pour mieux modéliser le fonctionnement de l'entreprise, par exemple, pour la recherche d'inducteurs pertinents. Son application à la SN-HLM aboutira à l'amélioration des performances et surtout l'apport de valeur ajoutée.

L'ABM conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tout à la création de la valeur.

L'utilisation de la notion de processus permet de maîtriser le fonctionnement des entreprises dans un contexte de réalignement continu tant des stratégies que des organisations et des systèmes d'information.

La gestion par activités découle d'une idée simple : la performance est atteinte par ce qu'on fait. Les activités, processus et la stratégie sont interdépendants.

Une fois les activités décrites, le contrôle de gestion aura pour point de départ le diagnostic qui permettra à l'entreprise de relever ses points forts et ses points faibles en termes de stratégie.

En résumé, les deux modèles sont donc indissociables. L'un est un outil de calcul des coûts, l'autre une démarche de management de la performance et des progrès. Donc la finalité ou la suite logique de l'ABC est l'ABM qui est une méthode de management de l'entreprise qui permet un pilotage stratégique dans le but d'enclencher et d'entretenir un processus continu d'amélioration des performances et de création de la valeur.

Au plan pratique, on peut envisager les deux axes suivants :

- a) la maîtrise des activités en utilisant leurs attributs :
 - ◆ le coût calculé par le système ABC ;
 - ◆ la non qualité à l'issue d'une enquête de satisfaction ;
 - ◆ le temps de cycle (durée) à l'issue d'un chronométrage ou de l'utilisation des feuilles de temps ;
 - ◆ la valeur ajoutée aux clients, à l'issue d'une enquête.

- b) l'amélioration de la performance des produits. Pour cela, la SN-HLM peut analyser les grandeurs suivantes :
 - ◆ le taux de rentabilité ;
 - ◆ contribution de chaque produit au résultat global ;
 - ◆ taux de recouvrement des coûts ;
 - ◆ la contribution de chaque produit au chiffre d'affaires global...

5.4. Recommandations

Au terme de notre étude qui porte sur la conception d'un système de comptabilité par activités à la SN-HLM, nous formulons des recommandations suivantes en vue d'améliorer la gestion la société. Ces recommandations s'articulent autour de points suivantes :

À la Direction Générale :

- ◆ concevoir et appliquer un système de planification adéquat des projets pour amoindrir les retards dans la livraison des logements et parcelles ;
- ◆ élaborer un projet pilote pour la mise en œuvre de la comptabilité par activités dans un service ou direction, ce plan servirait de noter toutes les difficultés rencontrées ainsi que d'apporter des solutions avant l'élargissement du projet à l'ensemble de la SN-HLM ;
- ◆ élargir l'analyse des coûts par la CPA à ensemble de la société afin d'identifier les activités utiles pour les clients et pour la société d'une part et d'autre part, pourrait servir pareillement d'éléments de choix pour sous-traiter certaines activités notamment celles qui coûteraient peu en les externalisant. Il serait également

souhaitable de revoir la politique tarifaire des produits eu égard à leurs coûts de revient.

Aux responsables du Service Contrôle de Gestion :

- ◆ mettre en place une comptabilité analytique ;
- ◆ mettre en place un module de comptabilité budgétaire est indispensable pour une maîtrise en temps réel des engagements et décaissements. La comptabilisation exhaustive et à date de toutes les opérations est une nécessité pour un bon suivi budgétaire ;
- ◆ la mise en place d'une comptabilité par activités serait sur le plan du suivi budgétaire, un apport considérable vue son adaptation aux changements organisationnels et au pilotage par activités. Outils au service du contrôle de gestion, elle permettrait en outre une meilleure attribution des ressources financières, des ressources humaines et des ressources matérielles sur les projets en cours de réalisation.

Aux responsables de la Direction de Système d'Information :

- ◆ afin de faciliter la mise en place de la comptabilité par activités et son utilisation, nous recommandons l'acquisition d'un logiciel spécialisé ou comportant un module de comptabilité par activités ;
- ◆ former le personnel pour l'utilisation du logiciel spécialisé ABC en considérant le caractère technique de ce système ;
- ◆ la mise en œuvre du système de comptabilité par activité contribuerait à l'obtention d'informations pertinentes pour la prise de décisions stratégiques. Appuyée des solutions informatiques décisionnelles, elle offre de nombreuses possibilités dans la célérité du traitement des données utiles au management. C'est le cas notamment de l'utilisation de logiciel propre à la comptabilité par activités. Au demeurant, le système pourrait être développé sur des applications bureautiques telles que Microsoft Excel, Access etc.

Conclusion du chapitre

Au terme de ce chapitre, qui constitue le cœur de notre étude, il nous semble utile de préciser que la mise en place de la CPA à la SN-HLM s'est faite conformément à notre modèle d'analyse présenté dans la première partie.

A cet effet, nous avons décrit dans un premier temps l'existant en matière de calculs des coûts à la SN-HLM, et ensuite, la phase préparatoire de l'étude dans laquelle les membres de l'équipe chargés de l'étude ont été présentés ainsi que leurs responsabilités.

De même, et à l'aide de l'analyse documentaire, des interviews et des observations nous avons pu identifier et analyser les activités à travers des différents centres de responsabilités ainsi que des processus. Ces activités nous ont permis ensuite d'élaborer un dictionnaire des activités. Ensuite nous avons procédé à l'affectation des ressources et de leurs inducteurs afin de rattacher de manière rationnelle les ressources aux activités.

Après, nous avons présenté le modèle de détermination du coût en identifiant et en choisissant les inducteurs d'activités dans un premier temps ainsi que regroupé les activités relevant d'un même inducteur dans un deuxième temps.

Enfin, cette méthode de calcul de coûts devrait permettre aux dirigeants la SN-HLM de construire une méthode de gestion appelée ABM (Activity Based Management) que nous avons présentée ainsi que des recommandations.

En outre, vu les faiblesses recensées dans la méthode de calcul de coût existante à la SN-HLM, nous pensons que la méthode ABC peut contribuer à l'amélioration de la gestion de la SN-HLM.

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

La deuxième partie de notre mémoire a été consacrée dans un premier temps à la présentation de la Société National des HLM, entité sur laquelle porte notre étude et dans un deuxième temps à la conception de la CPA dans la même entité.

La présentation de la SN-HLM nous a permis de connaître son organisation et son fonctionnement, ce qui est essentiel pour la mise en place de cette méthode. Cette connaissance de la société nous a permis d'identifier les processus et à travers ceux-ci les activités.

La méthode ABC, une fois appliquée à la SN-HLM sera un bon outil d'aide à la négociation de la subvention et même du coût de la sous-traitance.

Nous tenons à souligner que nous n'avons pas eu de difficultés particulières dans notre collecte des données, grâce à l'esprit de bonne collaboration dont a fait preuve l'ensemble des agents de la SN-HLM, en dehors de l'absence de certaines données de la comptabilité analytique due à l'inexistence de cet outil de gestion.

Cette étude constitue une première réflexion sur la conception d'un système de comptabilité par activités à la SN-HLM ; ainsi les résultats dans certains cas peuvent présenter des insuffisances.

Il serait intéressant de tester cet outil sur une période donnée tout en continuant à appliquer les méthodes traditionnelles afin de faire une comparaison et de s'assurer de la pertinence de la méthode ABC.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GÉNÉRALE

La comptabilité analytique traditionnelle qui reposait sur une approche fonctionnelle de l'organisation ne répondait plus aux nouvelles exigences des managers en termes de fiabilité et de conformité des informations, ainsi, les systèmes de calcul des coûts alors utilisés ne permettaient plus d'obtenir des coûts de revient exacts.

La méthode ABC permet de faire un calcul des coûts plus juste et une analyse plus fine de l'entreprise. Elle allie à la vision basée sur les coûts, la vision basée sur les processus dont l'avantage majeur est le suivi des activités dans leur logique de réalisation et non selon les entités administratives de la structure. Car, la méthode ABC permet la connaissance des coûts à partir des activités de l'entreprise.

A cet effet, l'objectif principal de notre étude est de doter la SN-HLM de cet outil de gestion pour pallier l'inexistence d'une comptabilité analytique de gestion et pour améliorer son système de gestion.

La comptabilité par activités repose sur l'observation de l'enchaînement des tâches, activités et des processus de l'entreprise, pour comprendre la formation du coût et de la valeur de ses produits ou services.

La revue de littérature nous a permis une meilleure compréhension de la méthode ABC et a facilité l'élaboration de notre modèle d'analyse ainsi que les méthodes de collecte des données qui constituent notre méthodologie d'étude.

Après avoir identifié les processus, établi la liste des activités, identifié et alloué les ressources consommées par les activités, nous avons établi un modèle de calcul des coûts des objets de coûts et du résultat analytique. L'étape suivante a été l'approche ABM ou la gestion par activités. L'ABM vient compléter la méthode ABC en se basant sur les résultats procurés par cette dernière. Elle permet de déterminer les activités créatrices de valeur ajoutée pour les clients.

A la suite de cette étude, des recommandations ont été formulées à l'endroit des différentes autorités ayant la responsabilité au niveau de la gestion des constructions des logements aussi bien que la viabilisation des parcelles. Ces recommandations permettront une amélioration au niveau de la gestion de la société d'une part et d'autre part, elles amélioreront la qualité des prestations qui sont fournies aux clients.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Guide d'entretien

- 1) Pouvez-vous nous parler de vos principales activités ?
- 2) Quel est le temps nécessaire à la réalisation de chaque activité ?
- 3) Quelles sont les ressources nécessaires pour la réalisation de chaque activité ?
- 4) Quelle est ou quelles sont le (s) activité(s) rentable (s) de la SN-HLM ?
- 5) Quel est le nombre d'employés nécessaire à la réalisation d'une activité ?
- 6) Votre coût de revient est-il réellement en lien avec vos activités ?
- 7) Le manuel de procédures est-il appliqué par les opérationnels ?
- 8) Quels sont les outils actuellement utilisés par le contrôle de gestion ?
- 9) Pouvez-vous nous décrire le processus de production des logements ?
- 10) Pouvez-vous nous décrire le processus d'aménagement de parcelles assainies ?
- 11) Quels sont les produits/services et les clients les plus rentables de la SN-HLM ?
- 12) Comment se fait l'allocation des ressources selon votre procédure budgétaire ?
- 13) Comment est organisé le système d'information de gestion ?
- 14) Quelle est le rôle de l'informatique dans l'organisation du système d'information actuel ?
- 15) Comment assurez-vous le suivi de vos recommandations ?

Annexe 2 : Cartographie détaillée des activités

Codes	Activités
P1A1	Assurer la gestion générale
P1A2	Coordonner les activités
P1A3	Exécuter les dépenses générales d'administration et d'exploitation
P1A4	Gérer les biens meubles et immeubles
P1A5	Attribuer les ressources
P1A6	Veiller à l'exécution des décisions
P1A7	Déléguer les responsabilités
P1A8	Définir les objectifs
P1A9	Élaborer la stratégie
P1A10	Superviser la division achats et approvisionnement
P1A11	Superviser le parc automobile
P1A12	Superviser la section des archives et documentation
P1A13	Superviser la division informatique
P1A14	Gérer les dossiers et les situations d'autres structures
P1A15	Gérer les agences régionales
P2A1	Assurer les acquisitions du terrains
P2A2	Évaluer financièrement les projets
P2A3	Gérer les projets
P2A4	Concevoir les plans parcellaires
P2A5	Gérer les plans de lotissements
P2A6	Gérer les aménagements de terrains
P2A7	Demander les autorisations de lotissement, construction, transformation et d'extension
P2A8	Assurer les entretiens des immobilisations mises en location et des locaux de na SN-HLM
P3A1	Conquérir et fidéliser des prospects et clients
P3A2	Élaborer la brochure commerciale
P3A3	Réaliser les annonces publicitaires, des actions de marketing
P3A4	Élaborer et analyser le suivi des différentes campagnes
P3A5	Assurer la présence de la société lors des salons immobiliers
P3A6	Attribuer les logements ou parcelles assainies
P3A7	Gérer les projets de commercialisation

P3A8	Établir les contrats
P3A9	Gérer les opérations modifiant le contrat
P4A1	Identifier les demandes de parcelles
P4A2	Identifier les besoins spécifiques et la solvabilité
P4A3	Élaborer et publier le DAO (Dossier d'Appel d'Offres)
P4A4	Identifier de nouvelles réserves foncières
P4A5	Visiter le terrain
P4A6	Contacteur les services (domaines, cadastre et urbanisme)
P4A7	Identifier et délimiter les logements et parcelles
P4A8	Juguler les occupations et constructions irrégulières
P5A1	Planifier la formation du personnel
P5A2	Informé le personnel
P5A3	Gérer la paie
P5A4	Assurer suivi des fiches de pointage du personnel
P5A5	Gérer les déclarations sociales et fiscales
P5A6	Gérer les compétences
P5A7	Assurer la gestion administrative du personnel
P5A8	Recruter le personnel qualifié
P5A9	Accueillir et installer les nouveaux recrues
P6A1	Exploiter le système en place
P6A2	Résoudre les problèmes courants
P6A3	Assurer la maintenance du système et du parc informatique
P6A4	Administrer le serveur de messagerie
P6A5	Concevoir d'applications spécifiques
P6A6	Assister les utilisateurs
P6A7	Assister l'équipe de développement
P6A8	Suivre les commandes de matériels informatiques
P6A9	Installer les systèmes et logiciels de base
P6A10	Gérer les éditions (confection des états de sortie, vérification, etc.)
P7A1	Établir le fichier fournisseurs
P7A2	Élaborer les demandes d'achats
P7A3	Consulter les fournisseurs

P7A4	Analyser les différentes offres fournisseurs
P7A5	Choisir les fournisseurs
P7A6	Réceptionner les livraisons
P7A7	Gérer le stock
P8A1	Apporter au DG les informations nécessaires à la prise de décision
P8A2	Suivre les dossiers en justice
P8A3	Examiner les risques juridiques
P8A4	Assister le Secrétariat Général
P8A5	Participer à la définition des politiques de contentieux
P8A6	Rédiger les contrats
P8A7	Superviser les actions mises en œuvre des politiques précitées
P8A8	Suivre les engagements et les contrats
P9A1	Élaborer le budget de la société
P9A2	Élaborer le plan d'action annuel
P9A3	Présenter trimestriellement le rapport d'exécution budgétaire
P9A4	Élaborer le reporting (rapport du suivi budgétaire) chaque trimestre
P9A5	Élaborer le budget de la société
P9A6	Établir un rapport sur les salaires chaque mois
P9A7	Assurer le suivi des indicateurs à travers les tableaux de bord
P9A8	Vérifier les contrats de vente (parcelles, logements, magasins)
P9A9	Vérifier les permis d'occupation, attestations et substitution d'acquéreur
P9A10	Évaluer le budget de la société
P9A11	Vérifier les ordres de paiement
P9A12	Vérifier les états des sommes dues
P9A13	Vérifier les remboursements apports et trop perçus
P9A14	Vérifier les bulletins des salaires
P9A15	Vérifier les bulletins des reversements opérés sur les salaires
P10A1	Évaluer le contrôle interne
P10A2	Assister les directions dans l'exercice de leurs responsabilités
P10A3	Planifier les missions d'audit
P10A4	Contrôler les fonctions mise en œuvre dans la société
P10A5	Conduire les missions d'audit

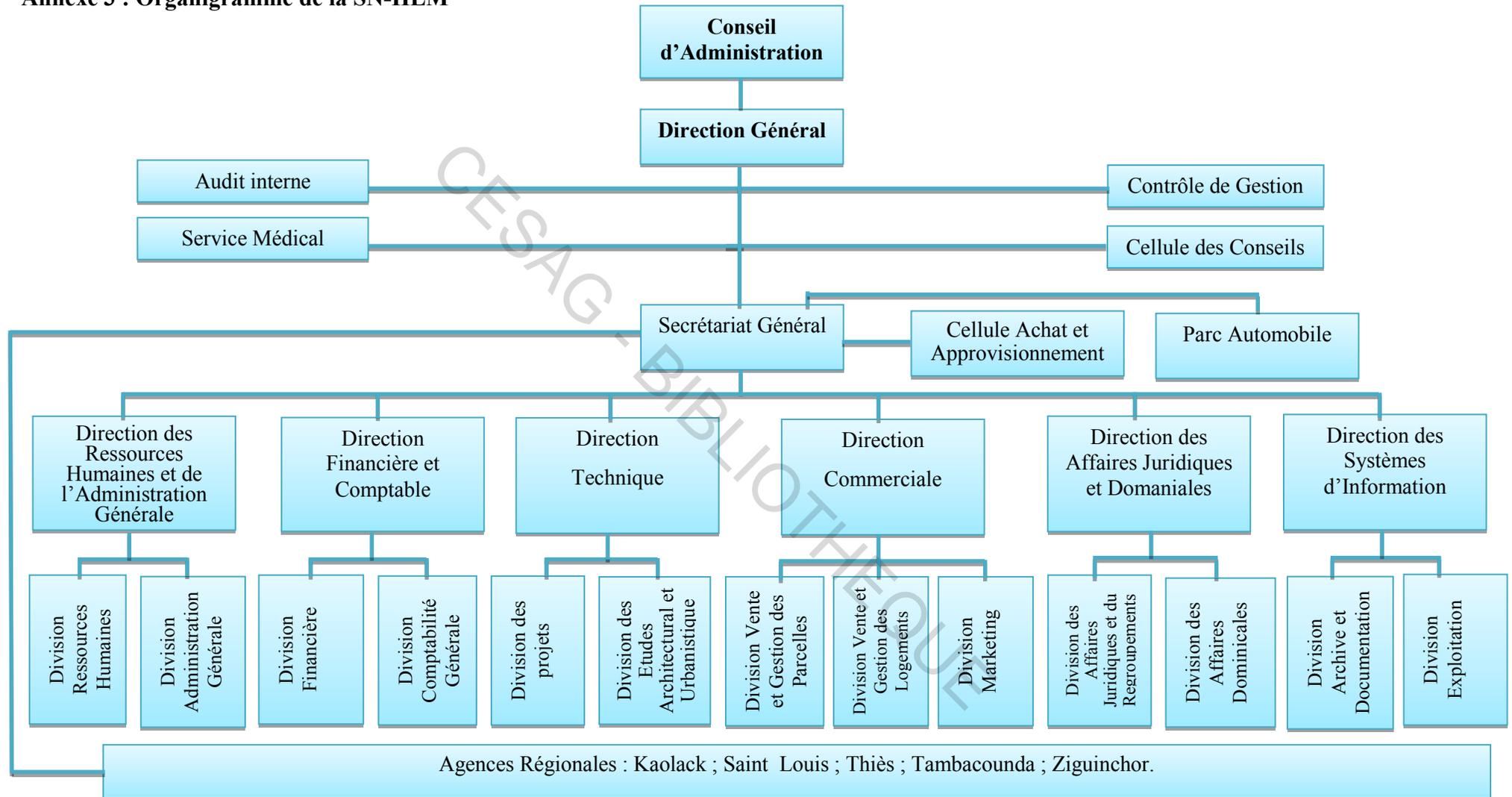
P10A6	Évaluer/estimer la procédure et les projets
P10A7	Produire les rapports de mission d'audit
P10A8	Analyser les données comptables et des états financiers
P10A9	Élaborer un dossier annuel de synthèse
P11A1	Préparer et vérifier les journaux comptables
P11A2	Préparer et établir les états financiers
P11A3	Analyser et apurer des comptes
P11A4	Assurer l'engagement et règlement des factures
P11A5	Suivre la situation des fournisseurs et entrepreneurs
P11A6	Assurer la tenue des comptes individuels clients
P11A7	Élaborer les états financiers prévisionnels
P11A8	Élaborer les rapprochements bancaires
P11A9	Vérifier les états de solde
P11A10	Assurer gestion des archives comptables
P11A11	Vérifier les imputations contenues dans les fiches standard de comptabilisation
P11A12	Vérifier les situations financières des clients
P11A13	Vérifier les documents de fin de paiement
P11A14	Vérifier les analyses des comptes
P11A15	Vérifier les apurements des comptes
P11A16	Assurer la passation des écritures d'inventaires d'inventaire (régularisation de fin d'exercice)
P11A17	Assurer le décompte et le règlement des indemnités de mission
P11A18	Préparer les fiches standard d'imputation
P11A19	Assurer la tenue d'un tableau de suivi des fiches d'imputation
P11A20	Imputer sur les livres comptables, les factures des fournisseurs et les prêts accordés au personnel
P11A21	Vérifier les états des salaires et d'établir le procès-verbal de billettage
P11A22	Assurer la saisie et la vérification des pièces comptables
P11A23	Assurer la gestion comptable des remboursements d'apports et du trop perçus
P11A24	Établir les pièces telles que les ordres de paiement et les états des sommes dues après vérification
P11A25	Établir les états de précompte
P11A26	Assurer le versement de la TVA et de l'impôt sur le revenu
P11A27	Registrier les chèques émis pour garantir une meilleure visibilité des opérations de règlement

P11A28	Assurer la comptabilisation des règlements des clients des logements
P11A29	Vérifier les brouillards de caisse des logements
P11A30	Élaborer et présenter la situation financière des clients des logements
P11A31	Élaborer les rapprochements mensuels des comptabilités générale et auxiliaire
P11A32	Délivrer les documents de fin de paiement (quitus et attestation) aux clients des logements
P11A33	Assurer la tenue des comptes individuels des clients des Parcelles Assainies (PA)
P11A34	Établir des documents de fin de paiement des clients des PA
P11A35	Vérifier les brouillards de caisse des PA
P11A36	Établir la situation financière des clients des PA initié par la direction commerciale
P11A37	Apurer les comptes des clients des PA sur la demande de la DRHAG
P11A24	Établir les pièces telles que les ordres de paiement et les états des sommes dues après vérification
P12A1	Élaborer les dossiers de demande de financement
P12A2	Assurer le suivi financier des emprunts et projets d'investissements
P12A3	Évaluer financièrement les projets à long terme
P12A4	Calculer les coûts et déterminer les structures de prix de vente
P12A5	Collecter les recettes dans les lieux prévus à cet effet
P12A6	Gérer la trésorerie
P12A7	Encaisser des recettes par chèque ou mandat
P12A8	Régler en espèces par chèque ou mandat
P12A9	Gérer les rapprochements bancaires
P12A10	Vérifier et certifier l'équilibre entre les encaissements et les versements en banque effectués par les caissiers
P12A11	Gérer les chèques à l'encaissement
P12A12	Superviser les rapprochements bancaires et les apurements des comptes
P12A13	Élaborer le budget de trésorerie et analyser les écarts constatés
P12A14	Suivre les amortissements financiers des emprunts et autres crédits bancaires
P12A15	Établir le montage financier des nouveaux projets et se prononce sur le mode de financement
P12A16	Proposer des écritures d'inventaire en fin d'exercice

Légende : P: processus ; A : activités

Source : Nous-même

Annexe 3 : Organigramme de la SN-HLM



Annexe 4 : Identification et choix des inducteurs d'activités

Codes	Activités	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus	Justification du choix
P1A1	Définir les objectifs	Nombre de dossiers traités, Nombre de centres d'activités, Temps consacré	Nombre de centres d'activités	Plus illustratif
P1A2	Élaborer la stratégie	Nombre de dossiers traités, Nombre de centres d'activités, Temps consacré	Nombre de centres d'activités	Plus illustratif
P1A3	Assurer la gestion générale	Nombre de dossiers traités, Nombre de centres d'activités, Temps consacré	Nombre de centres d'activités	Plus illustratif
P1A4	Coordonner les activités	Nombre de centres d'activités, Temps consacré à chaque activité	Temps consacré à chaque activité	Plus illustratif
P1A5	Gérer les biens meubles et immeubles	Nombre des biens meubles et immeubles, Temps consacré, Effectif	Effectif	Plus illustratif
P1A6	Gérer les agences régionales	Nombre d'agences à gérer, Temps consacré,	Nombre d'agences	Le nombre d'agences est déterminant dans la

		Effectif		valorisation de cette activité
P2A1	Assurer les acquisitions du terrains	Nombre de terrains, Effectif, Temps consacré	Nombre de terrains	Permet d'avoir le coût d'un terrain acquis
P2A2	Évaluer financièrement les projets	Nombre de projets à évaluer, Temps consacré, Effectif	Nombre de projets à évaluer	Permet d'avoir le coût d'un projet
P2A3	Gérer les projets	Nombre de projets, Temps consacré, Effectif	Nombre de projet	Permet d'avoir le coût d'un projet à gérer
P2A4	Concevoir les plans parcellaires	Nombre de plans parcellaires, Effectif, Temps consacré	Nombre de plans parcellaires	Permet d'avoir le coût d'un plan parcellaire
P2A5	Gérer les plans de lotissements	Nombre de plans de lotissements, Temps consacré	Nombre de plans de lotissements	Permet d'avoir le coût d'un plan de lotissements
P2A6	Gérer les aménagements de terrains	Nombre de terrains, Temps consacré, nombre Effectif	Nombre de terrains	Car permet d'avoir le coût de l'aménagement d'un terrain
P2A7	Demander les autorisations de lotissement, de construction, de transformation et d'extension,	Nombre d'autorisations, Effectif, Temps consacré	Nombre d'autorisations à demander	Plus significative
P2A8	Assurer les entretiens des immobilisations mises en location et des locaux de na SN-HLM	Nombre des immobilisations, Nombre d'interventions, Temps consacré	Temps consacré à chaque intervention	Permet d'évaluer le coût des interventions
P3A1	Gérer la location et vente des logements	Temps consacré, Effectif	Temps consacré	Plus illustratif

P3A2	Assurer la vente et gestion des parcelles assainies	Nombre de parcelles, Types de parcelles, Effectif	Effectif	Plus illustratif
P3A3	Assurer la gestion des baux	Nombre des baux, Types des baux, Effectif	Nombre de baux	Plus significative
P3A4	Assurer la vente d'autres produits	Nombre d'autres produits vendus, Types des produits, Effectif	Effectif	Plus significative
P4A1	Établir les étapes préalables à la passation de marches	Effectif, Temps consacré	Effectif	Plus significative
P4A2	Assurer la passation de marches	Nombre de travaux ou fourniture, Nombre de dossiers traités, Coût des travaux ou fourniture	Nombre de dossiers traités	Plus illustratif
P4A3	Gérer les achats simplifiés	Nombre de dossiers traités, Nombre de fournisseurs, Nombre de commandes	Nombre de commandes	Le nombre de commande permettra d'apprécier le coût d'une prestation
P4A4	Recruter les entreprises de sécurité, de restauration et nettoyage	Nombre des entreprises recrutés, Nombre de prestations à effectuer, Types de prestations	Nombre des entreprises recrutés	Le nombre des entreprises permet d'apprécier le coût d'une entreprise recruté
P4A5	Gérer les appels d'offres infructueux et sans suite	Nombre des appels d'offres, Temps consacré	Nombre des appels d'offres	Plus illustratif

P4A6	Assurer les règlements des marches	Nombre de dossiers traités, Nombre des fournisseurs	Nombre de dossiers traités	Plus illustratif
P5A1	Assurer la gestion des recrutements	Effectifs recrutés, Nombre de dossiers traités, Temps consacré	Effectifs recrutés	Plus significative
P5A2	Suivi des absences et congés	Effectif, Nombre des absences et congés, Temps consacré	Effectif	Plus illustratif
P5A3	Suivi des sanctions	Effectif, Temps consacré	Effectif	Plus illustratif
P5A4	Assurer la gestion des évaluations et formation du personnel	Nombre d'effectifs à former, nombre de dossiers, volume horaire	Nombre d'effectifs à former	Plus illustratif
P5A5	Suivi les missions	Effectif, nombre de missions	Effectif	Plus le personnel est nombreux, plus le coût de la mission augmente
P5A6	Assurer la gestion des intérim	Temps consacré, Nombre de postes vacants	Temps consacré	Plus significative
P5A7	Gérer les départs volontaires, disponibilités et retraite	Effectif, Temps consacré, Nombre de dossiers	Effectif	Plus illustratif
P5A8	Gérer la paie	Effectif, Temps consacré, Nombre de dossiers	Effectif	Plus illustratif

P5A9	Gérer les prêts et avances au personnel	Effectif, Temps consacré, Nombre de dossiers	Effectif	Plus illustratif
P6A1	Exploiter le système en place	Nombre des machines installés, Nombre de postes fonctionnels	Nombre des machines installés	Plus significatif
P6A2	Administrer le serveur de messagerie	Nombre des machines installés, Nombre de postes fonctionnels	Nombre des machines installés	Plus significative
P6A3	Concevoir d'applications spécifiques	Nombre des machines installés, Nombre de postes fonctionnels	Nombre des machines installés	Plus significative
P6A4	Gérer les éditions (confection des états de sortie, vérification, etc.)	Nombre des machines installés, Nombre de postes fonctionnels	Nombre des machines installés	Plus significative
P7A1	Assurer l'émission du besoin	Nombre de commandes, Nombre de fournisseurs, Nombre de dossiers traités	Nombre de dossiers traités	Plus illustratif
P7A2	Vérifier les besoins	Nombre de fournisseurs, Volume demandé, Nombre de dossiers traités	Nombre de dossiers traités	Plus illustratif
P7A3	Passer la commande	Nombre de fournisseurs,	Nombre de dossiers	Plus illustratif

		Volume demandé, Nombre de dossiers traités	traités	
P7A4	Suivi de la commande	Nombre de fournisseurs, Volume demandé, Nombre de dossiers traités	Nombre de dossiers traités	Plus illustratif
P7A5	Recevoir la livraison	Nombre de fournisseurs, Volume demandé, Nombre de dossiers traités	Nombre de dossiers traités	Plus illustratif
P7A6	Gérer le stock	Effectif, Temps consacré	Effectif	Plus significative
P8A1	Analyser les créances	Nombre de relances clients, Volume des créances	Nombre de relances client	Permet d'avoir le coût d'une relance
P8A2	Suivi les créances	Nombre de créances, Nombre de clients	Nombre de clients	Plus illustratif
P8A3	Recevoir les règlements	Nombre de créances, Nombre de clients	Nombre de clients	Plus illustratif
P8A4	Assurer la saisine du contentieux	Nombre de créances, Nombre de clients	Nombre de clients	Plus illustratif
P9A1	Élaborer le budget	Temps consacré, Nombre	Temps consacré	Plus illustratif

		de services		
P9A2	Suivi et contrôler l'exécution du budget	Temps consacré, Nombre de services	Temps consacré	Plus illustratif
P9A3	Élaborer le reporting	Temps consacré, Nombre de services	Temps consacré	Plus illustratif
P10A1	Évaluer le contrôle interne	Nombre de rapports produits, Nombre de missions	Nombre de rapports produits	Moins il y a de rapports à produire, moins la charge de travail est élevée.
P10A2	Planifier les missions d'audit	Nombre de rapports produits, Nombre de missions	Nombre de rapports produits	Permet d'avoir le coût d'un rapport produit
P10A3	Élaborer le dossier annuel de synthèse	Nombre de rapports, Nombre de missions	Nombre de rapports produits	Plus significative
P10A4	Assister et proposer des recommandations au Directeur Général	Nombre de rapports transmis, Nombre de missions	Nombre de rapports transmis	Plus illustratif
P11A1	organiser la comptabilité	Temps consacré, Nombre de comptes analysés	Temps consacré	Plus illustratif
P11A2	Traiter les pièces comptables	Temps consacré, Nombre de comptes analysés	Temps consacré	Plus illustratif
P11A3	Réaliser les travaux de fin d'exercice	Temps consacré, Nombre de comptes analysés	Temps consacré	Plus illustrative

P11A4	Élaborer les états financiers	Temps consacré, Nombre de comptes analysés	Temps consacré	Plus illustrative
P12A1	Assurer les encaissements	Nombre de clients, Nombre de dossiers ouverts	Nombre de dossiers ouverts	Les dossiers ouverts engendrent des paiements et des factures
P12A2	Assurer les décaissements	Nombre de clients, Nombre de dossiers ouverts	Nombre de dossiers ouverts	Les dossiers ouverts engendrent des paiements et des factures
P12A3	Contrôler la caisse et les comptes bancaires	Nombre de clients, Nombre de dossiers ouverts	Nombre de dossiers ouverts	Les dossiers ouverts engendrent des paiements et des factures
P12A4	Assurer la caisse régie	Nombre de clients, Nombre de dossiers ouverts	Nombre de dossiers ouverts	Les dossiers ouverts engendrent des paiements et des factures

Source : Nous-même

Annexe 5 : Regroupement d'activités par centre

Activités regroupées		Centre de regroupement des activités								
Codes	Intitulé	CR1	CR2	CR3	CR4	CR5	CR6	CR7	CR8	CR9
P1A1	Définir les objectifs					X				
P1A2	Élaborer la stratégie					X				
P1A3	Assurer la gestion générale					X				
P1A4	Coordonner les activités					X				
P1A5	Gérer les biens meubles et immeubles					X				
P1A6	Gérer les agences régionales					X				
P2A1	Assurer les acquisitions du terrains									X
P2A2	Évaluer financièrement les projets									X
P2A3	Gérer les projets									X
P2A4	Concevoir les plans parcellaires									X
P2A5	Gérer les plans de lotissements									X
P2A6	Gérer les aménagements de terrains									X
P2A7	Demander les autorisations de lotissement, de construction, de transformation et d'extension									X
P2A8	Assurer les entretiens des immobilisations mises en location et des locaux de na SN-HLM									X
P3A1	Gérer la location et vente des logements				X					
P3A2	Assurer la vente et gestion des parcelles assainies				X					
P3A3	Assurer la gestion des baux				X					
P3A4	Assurer la vente d'autres produits				X					
P4A1	Établir les étapes préalables à la passation de marches							X		
P4A2	Assurer la passation de marches							X		
P4A3	Gérer les achats simplifiés							X		
P4A4	Recruter les entreprises de sécurité, de restauration et nettoyage							X		

Activités		Centre de regroupement des activités								
Codes	Intitulé	CR1	CR2	CR3	CR4	CR5	CR6	CR7	CR8	CR9
P4A5	Gérer les appels d'offres infructueux et sans suite							X		
P4A6	Assurer les règlements des marches							X		
P5A1	Assurer la gestion des recrutements			X						
P5A2	Suivi des absences et congés			X						
P5A3	Suivi des sanctions			X						
P5A4	Assurer la gestion des évaluations et formation du personnel			X						
P5A5	Suivi les missions			X						
P5A6	Assurer la gestion des intérim			X						
P5A7	Gérer les départs volontaires, disponibilités et retraite			X						
P5A8	Gérer la paie			X						
P5A9	Gérer les prêts et avances au personnel			X						
P6A1	Exploiter le système en place								X	
P6A2	Administrer le serveur de messagerie								X	
P6A3	Concevoir d'applications spécifiques								X	
P6A4	Gérer les éditions (confection des états de sortie, vérification, etc.)								X	
P7A1	Assurer l'émission du besoin		X							
P7A2	Vérifier les besoins		X							
P7A3	Passer la commande		X							
P7A4	Suivi de la commande		X							
P7A5	Recevoir la livraison		X							
P7A6	Gérer le stock		X							
P8A1	Analyser les créances	X								
P8A2	Suivi les créances	X								
P8A3	Recevoir les règlements	X								
P8A4	Assurer la saisine du contentieux	X								
P9A1	Élaborer le budget						X			
P9A2	Suivi et contrôler l'exécution du budget						X			

Activités		Centre de regroupement des activités								
Codes	Intitulé	CR1	CR2	CR3	CR4	CR5	CR6	CR7	CR8	CR9
P9A3	Élaborer le reporting						X			
P10A1	Évaluer le contrôle interne						X			
P10A2	Planifier les missions d'audit						X			
P10A3	Élaborer le dossier annuel de synthèse						X			
P10A4	Assister et proposer des recommandations au DG						X			
P11A1	Organiser la comptabilité	X								
P11A2	Traiter les pièces comptables	X								
P11A3	Réaliser les travaux de fin d'exercice	X								
P11A4	Élaborer les états financiers	X								
P12A1	Assurer les encaissements	X								
P12A2	Assurer les décaissements	X								
P12A3	Contrôler la caisse et les comptes bancaires	X								
P12A4	Assurer la caisse régie	X								
Coûts totaux des activités associées		ΣX	ΣX	ΣX	ΣX	ΣX	ΣX	ΣX	ΣX	ΣX
Nature de l'inducteur d'activité		I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7	I8	I9
Volume de l'inducteur d'activité		v	v	v	v	v	v	v	v	v
Coût unitaire de l'inducteur d'activité		$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$	$\Sigma X/v$

Légende : v : volume de l'inducteur ;

CR : centre de regroupement ;

CR1 : Temps consacré ;

CR2 : Nombre de dossiers traités ;

CR3 : Effectifs ;

CR4 : Nombre de clients ;

CR5 : Nombre de centres d'activités ;

CR6 : Nombre de rapports produits ;

CR7 : Nombre de clients/associés ;

CR8 : Nombre de machines installés ;

CR9 : Quantité technique considérée ;

I : inducteur.

I1 : Temps consacré.

I2 : Nombre de dossiers traités.

I3 : Effectifs.

I4 : Nombre de clients.

I5 : Nombre de centres d'activités.

I6 : Nombre de rapports produits.

I7 : Nombre de clients/associés.

I8 : Nombre de machines installés.

I9 : Quantité technique considérée.

Source : Nous-même

Annexe 6 : Réalisations de la SN-HLM de 1959 à 2013**LOGEMENTS**

Régions	Cités	Nombre de Logements
DAKAR	Allées du Centenaire (BG)	354
	HLM Fass	351
	Fass Paillote	466
	Gibraltar I	246
	Gibraltar II	126
	Gibraltar III	57
	Grand Médine	855
	Grand Yoff	1351
	Gueule Tapée	476
	Hann Maristes	919
	OuagouNiayes	5699
	Patte d'Oie	316
	Pikine Guédiawaye	1006
	Rufisque	238
	Cambérène	108
DIORBEL	Diourbel	146
	Mbackhé	24
	Bambey	16
	Touba	10
FATICK	Fatick	118
	Foundiougne	24
	Gossas	24
KAOLACK	Kaolack	490
	Guinguinéo	32
	Nioro du Rip	24
KAFRINE	Kafrine	26
KOLDA	Kolda	47
	Vélingara	18
LOUGA	Louga	145
	Linguère	20
	Kébémér	48
MATAM	Matam	44
SEDHIOU	Sédhiou	20
SAINT- LOUIS	Saint –Louis	450
	Dagana	74
	Podor	20
	Richard-Toll	25

TAMBACOUNDA	Tambacounda	98
	Bakel	30
KEDOUGOU	Kédougou	50
THIES	JoalFadiouth	23
	Khombole	16
	Mboro	88
	Mbour	27
	Mékhé	34
	Pout	10
	Tivaouane	72
	Thiès	528
ZIGUINCHOR	Ziguinchor	438
	Bignona	82
	Oussouye	16
TOTAL LOGEMENTES		15 925

Source : HLM Réalisations

PARCELLES ASSAINIES

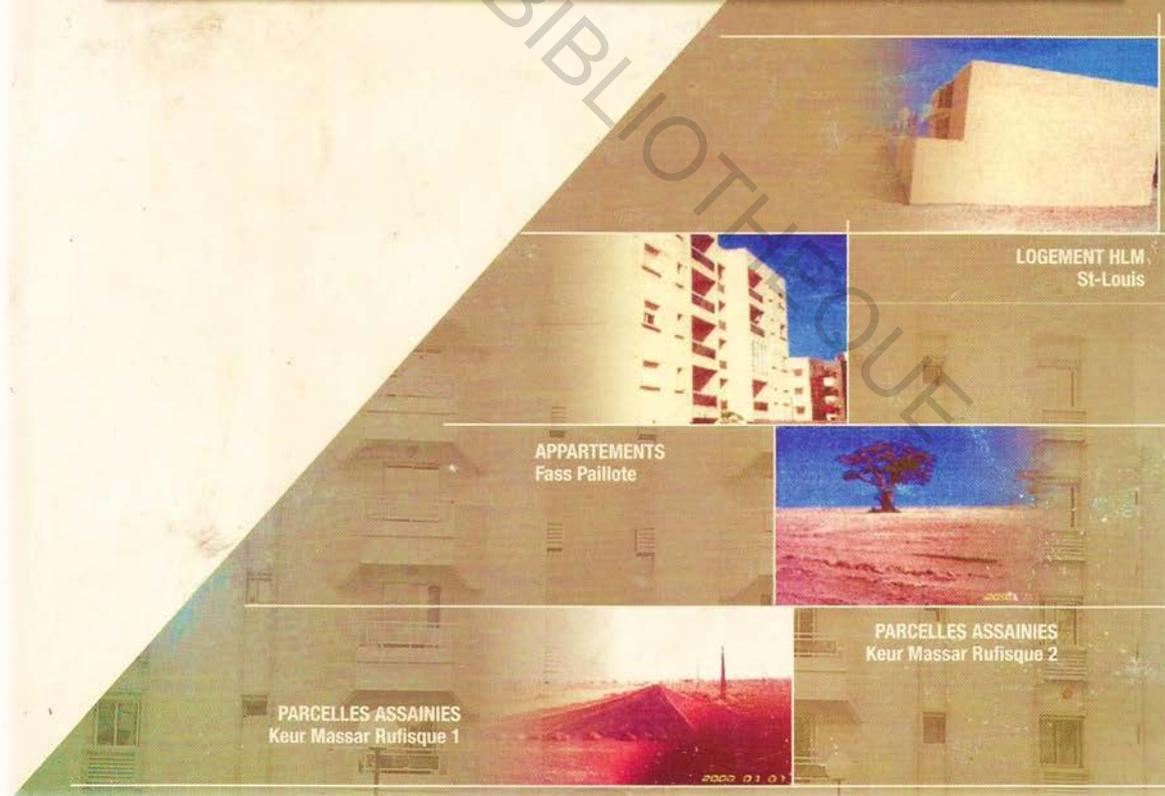
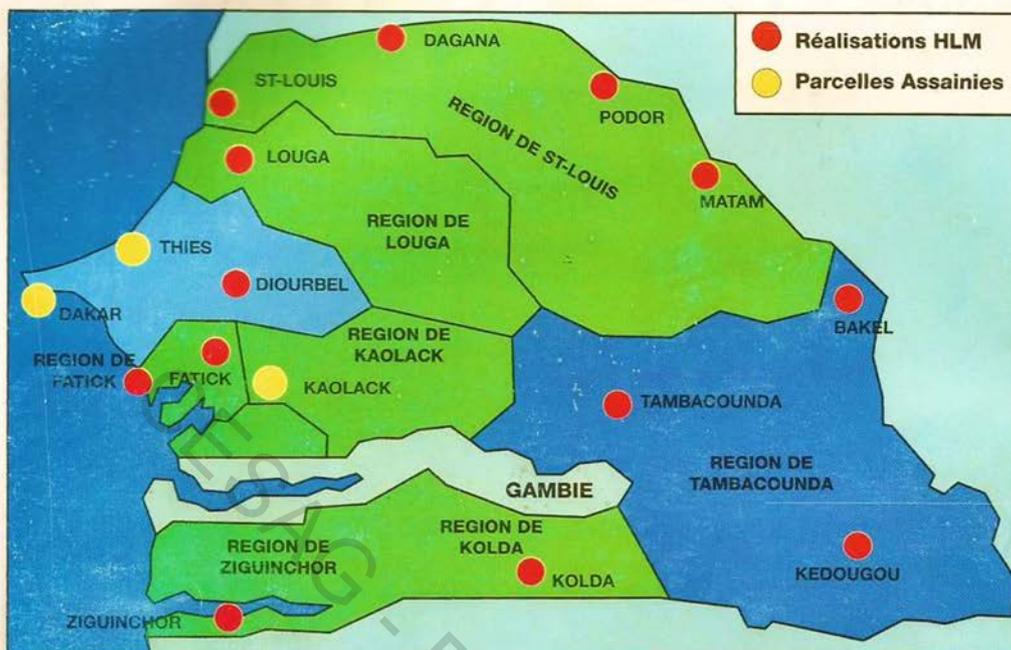
Régions	Cités	Nombre de Parcelles
DAKAR	Cambérène	12486
	Guentaba	454
	Malika-KeurMassar	6761
	PA Keur M. Rufisque I	14992
	PA Keur M. Rufisque II (Kounoune)	812
	PA Keur M. Rufisque III (Kounoune)	2659
KAOLACK	Kaolack	1634
THIES	Thiès	1641
TOTAL PARCELLES ASSAINIES		41 439

Légende : PA : Parcelles Assainies

Source : HLM Réalisations

Annexe 7 : Cartographie des réalisations

Cartographie des réalisations



Annexe 8 : Cadre de présentation du compte d'exploitation

Type	Nombre	Construction	VRD	Etudes	Notaire	Coût de l'opération
MS4						
MS5						
Total						

Légende : MS : Moyen Standing ; allant MS de 1 à 5

Type	Nombre	Coût de l'Opération	Frais Financière	Prix de Revient	Chiffre d'Affaires	Prix du Logement
MS4						
MS5						
Total						

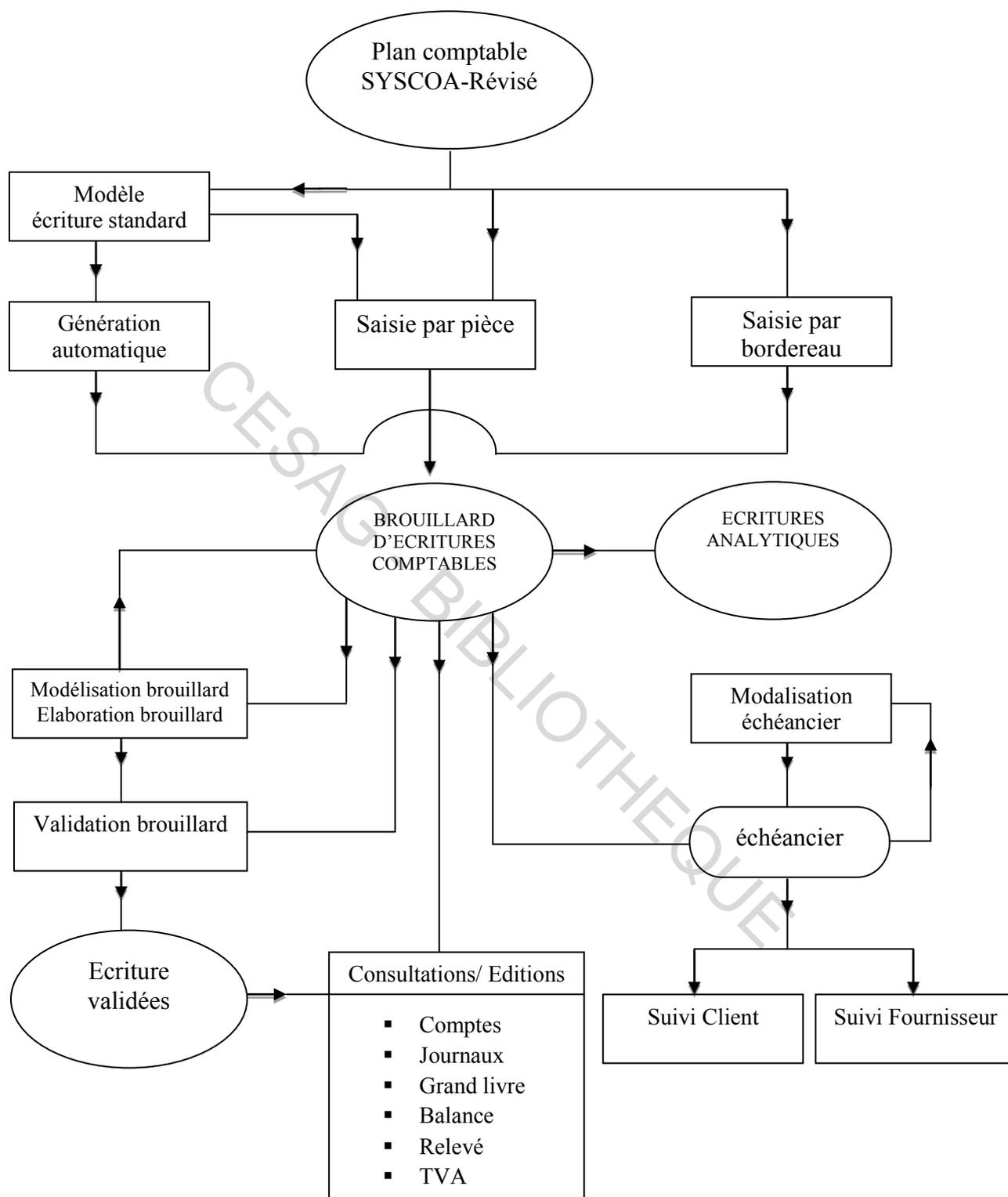
Légende : MS : Moyen Standing ; allant MS de 1 à 5

Type	Prix du Logement	Frais de Vente	Apportassions	Crédit	Coût Total Programme

Type	Mens.20 ans	Mens. 15 ans	Mens. 10 ans	Mens. 5 ans
MS4				
MS5				
	Salaire Net	Salaire Net	Salaire Net	Salaire Net
MS4				
MS5				

Légende : MS : Moyen Standing ; allant MS de 1 à 5

Annexe 9 : Traitement des données comptables sur la base LOGIX GESCOF



Source : Nous-même à partir du manuel de procédures comptables et financières (2010 : 93)

GLOSSAIRE

Activités : l'activité est une combinaison de personnes, de technologies, de matières et de méthodes qui fournit un produit ou un service déterminé (MENDOZA & al. 2002 : 109). Pour DORIATH & al (2011 :120) une activité est un ensemble de tâches complémentaires et coordonnées pour fournir une prestation identifiée.

Inducteurs : l'inducteur est une unité qui rend compte du comportement du coût de la activité, c'est-à-dire du lien existant entre le coût d'une activité et sa consommation par produit ou tout autre objet de coût (MENDOZA & al. 2000 : 109).

Processus : ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (BESCOS & al. 1997 : 42).

Ressource : les ressources sont l'ensemble des moyens disponibles pour obtenir des produits ou des services.

Tâche : la décomposition la plus fine qu'on puisse imaginer consisterait à définir les activités comme des tâches (BOISVERT & al, 2011 : 175).

ABM : la gestion par activité ou activity based management est une technique de calcul de coût, d'amélioration du pilotage ou de réorganisation.

ABC : l'Activity Based Costing est un ensemble de techniques d'analyse comptable qui prend appui sur la représentation d'une organisation en processus et en activités (BOUQUIN, 2000 : 63).

Coûts : Un coût peut être défini comme la somme des charges relatives à un élément (produit, activité, fonction...).

CAM-I : À sa création (1972), le CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International) est un consortium de recherche-développement situé à Arlington (Texas), qui a pour charge de financier des études dans le domaine de la productique. Début 1986, ce groupement se lance dans un projet consacré non plus à la technologie mais à la gestion : le programme Cost Management System (CMS). Il s'agit de construire un système de comptabilité de gestion adapté à l'environnement des industries fortement automatisées et intégrées (GERVAIS, 2000 : 169).

Source : Nous-même

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine (2013), *contrôle de gestion : manuel et applications*, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 753 pages.
2. ALCOUFFE Simon et MALLERET Véronique (2002), les fondements conceptuels de l'ABC "à la française", Groupe HEC, comptabilité-contrôle de gestion, juin, 21 pages.
3. ANSD (2012), *Étude monographique sur les services immobiliers du logement à Dakar*, http://www.ansd.sn/ressources/rapports/RAPPORT_EMSILD_2010.pdf
4. AUGÉ Bernard, NARO Gérald et VERNHET Alexandre (2013), *Mini manuel de comptabilité de gestion*, édition DUNOD, Paris, 216 pages.
5. BERTRAND Thierry et MEVELLEC Pierre (2008), *ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels*, Vol. 1, 32 pages.
6. BOISSELIER Patrick & al. (2013), *Contrôle de gestion*, édition Vuibert, Paris, 666 pages.
7. BOISVERT Hugues, LAURIN Claude et MERSEREAU Alexander (2011), *La comptabilité de management : prise de décision et contrôle*, 3^{ème} édition, éditions du Renouveau Pédagogique, Montréal, 658 pages.
8. BORGES Adilson et KARYOTIS Catherine (2012), *Réussir le mémoire des écoles de commerce*, Gualino éditeur, Paris, 118 pages.
9. BOUQUIN Henri (2000), *Comptabilité de gestion*, Edition ECONOMICA, 310 pages.
10. BOUQUIN Henri (2008), *Contrôle de gestion*, Edition ECONOMICA, 526 pages.
11. COUCOUREUX (2008), *Comptabilité de gestion*, Edition ÉCONOMICA, Paris, 139 pages.
12. DÉsirÉ-LUCIANI Marie-Noëlle, HIRSCH Daniel et KACHER Nathalie (2013), *Le grand livre du contrôle de gestion*, édition EYROLLES, Paris, 569 pages.
13. DORIATH Brigitte et GOUJET Christian (2011), *Comptabilité de gestion*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 309 pages.

14. FAYE El Hadj (2009), *Contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire*, Presses universitaires, Dakar, 321 pages.
15. GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, édition ECONOMICA, Paris, 699 pages.
16. GOUJET Christian, RAULET Christian et RAULET Christiane (2007), *Comptabilité de gestion*, 7^{ème} édition, DUNOD, Paris, 489 pages.
17. GRANDGUILLOT Francis et GRANDGUILLOT Béatrice (2013), *La comptabilité de gestion*, 14^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 240 pages.
18. GRANDGUILLOT Francis et GRANDGUILLOT Béatrice (2014), *L'essentiel de la comptabilité de gestion*, 6^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 125 pages.
19. HEMICI Farouk et HÉNOT Christophe (2007), *Comptabilité de gestion*, Edition Breal, Paris, 175 pages.
20. JACQUOT Thierry et MILKOFF Richard (2011), *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Education édition, Paris, 335 pages.
21. JONNISBO (2011), *La méthode ABC*, [http:// www.youscribe.com/catalogue/tous/education/cours/support-abc-final-362982](http://www.youscribe.com/catalogue/tous/education/cours/support-abc-final-362982)
22. JOURDHAI Didier et DUBRULLE Louis (2007), *Comptabilité analytique de gestion*, édition Dunod, Paris, 237 pages.
23. KAPLAN Robert et ANDERSON Steven (2008), *La méthode ABC pilotée par le temps*, Edition Eyrolles Organisation, Paris, 353 pages.
24. LAURAS Matthieu (2004), *Méthodes de diagnostic et d'évaluation de performance pour la gestion de chaînes logistiques*, Paris, 193 pages.
25. LECLÈRE Didier (2011), *L'essentiel de la comptabilité analytique*, édition EYROLLES, Paris, 206 pages.
26. LORINO Philipe (2006), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Éditions Duodi Entreprise, Paris, 213 pages.
27. MELYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique : principes, coûts réels constatés, coûts préétablis, analyse des écarts*, 3^{ème} édition, Bréal éditions, Paris, 287 pages.

28. MENDOZA Carla et DELMOND Marie-Hélène (2002), *Coûts et décisions*, Gualino éditeur, Paris, 243 pages.
29. MENDOZA Carla, CAUVIN Eric et DELMOND Marie-Hélène (2004), *Coûts et décisions*, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 333 pages.
30. MÉVELLEC Pierre (2005), *les systèmes de coûts, objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*, DUNOD, Paris, 314 pages.
31. MILKOFF Richard (1996), *Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités*/www.gregoriae.com/dmdocuments/1996-06.pdf/Richard Milkoff.
32. MILKOFF Richard et JACQUOT Thierry (2007), *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Éducation, Paris, 320 pages.
33. PIGÉ Benoît (2012), *Gestion stratégique des coûts : du management des activités (ABC-ABM) au Lean management*, 2^{ème} édition, EMS édition, Paris, 179.
34. POTTIER François, (2004), *L'analyse des coûts : une clé des choix de l'entreprise*, EMS édition, Paris, 146 pages.
35. RAHMOUNI Ahmed Fath-Allah (2008), *La mise en œuvre de la comptabilité par activité dans les entreprises français : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès*, <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00348036/document>.
36. RAVIGNON Laurent, BESCOS Pierre-Laurent, JOALLAND Marc, LE BOURGEOIS Serge et MALÉJAC André (2007), *La méthode ABC/ABM*, 3^{ème} édition, EYROLLES, Paris, 386 pages.
37. SAADA Toufik, BURLAUD Alain et SIMON Claude (2005), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Vuibert, 3^{ème} édition, Paris, 201 pages.
38. SN-HLM (2007), *Plan d'orientation stratégique*, Dakar, 160 pages.
39. TUSZYNSKI Jack et MYKITA Patrick (2001), *Comptabilité de gestion : détermination et analyse des coûts*, Edition Foucher, Paris, 287 pages.