



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG EXECUTIVE EDUCATION

(CEE)

**MBA-Administration et Gestion
des Entreprises
(MBA-AG)**

**Promotion :
(2013-2014)**

MÉMOIRE DE FIN D'ÉTUDES

THEME :

*Conception d'une Comptabilité à base d'activités au
niveau des écoles privées catholiques : cas des Cours
Sainte Bernadette*

Présenté par :

Prosper FAYE

Dirigé par :

Madame Mame Rouba FAYE KANE

**Professeur de Comptabilité et de Contrôle de Gestion
au CESAG**

Avril 2015

DEDICACE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ce mémoire est dédié :

**A mon défunt père GEORGES BIRAME FAYE, merci de m'avoir montré
le chemin de l'école.**

REMERCIEMENTS

Je profite de cette occasion pour remercier tous ceux qui m'ont soutenu durant cette formation.

Mes remerciements vont à l'endroit de :

- ✚ Madame KANE Mame Rouba FAYE, mon directeur de Mémoire pour sa grande disponibilité et ses conseils précieux qui m'ont permis, aujourd'hui de présenter cette étude ;
- ✚ Monsieur CHABI Bertin, Directeur de l'institut CESAG EXECUTIVE, pour sa rigueur dans le travail et ses qualités humaines appréciables ;
- ✚ L'ensemble du corps professoral et administratif du CESAG pour avoir largement contribué à ma formation ;
- ✚ La Sœur Reine Marie BADIANE, Directrice des Cours Sainte Bernadette pour m'avoir permis de réaliser ce mémoire au sein de son établissement ;
- ✚ Monsieur DAVID DIAKHATE comptable des Cours sainte Bernadette pour sa générosité et sa disponibilité ;
- ✚ Mes collègues des Cours Sainte Bernadette pour les encouragements et les conseils ;
- ✚ Ma Mère HELENE TENING NGOM pour le soutien sans faille et pour toutes les prières qu'elle ne cesse de formuler pour la réussite de son fils ;
- ✚ Mon frère aîné ETIENNE FAYE qui a su prendre le fardeau que mon père lui avait confié pour la bonne éducation de ses frères et sœurs. Il a guidé mes pas pendant que je suis jeune élève ;
- ✚ Mon épouse MARIE MADELEINE FAYE pour les sacrifices consentis durant cette longue année d'étude. Sa tendresse et ses conseils ont été déterminants pour la réalisation de ce projet.
- ✚ Enfin mes camarades de la FAMILLE AG 2013-2014, je vous dis merci pour avoir partagé avec vous les enseignements de cette prestigieuse institution. La qualité et la pertinence de vos interventions sont venues renforcer les connaissances acquises.

Que le SEIGNEUR tout puissant vous accompagne.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing

ABM: Activity Based management

APE: Association des Parents d'Elèves

BBA: Budget Based Activity

CA: Comptabilité Analytique

CAM-I: Consortium for Advanced Management International

CESAG: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CPA: Comptabilité Par Activités

CSB: Cours Sainte Bernadette

CR : Centre de Responsabilité

ISO : International Standard Organisation

ODEC : Office Diocésaine de l'Enseignement Catholique

OHADA : Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des Affaires

ONECS : Office Nationale de l'Enseignement catholique au Sénégal

SICAP : Société Immobilière du Cap-Vert

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : description de l'activité

Figure 2 : Relation entre produit, activités et ressources (charges)

Figure 3 : exemple d'analyse de répartition des ressources

Figure 4 : représentation du modèle d'analyse

Figure 5 : Organigramme des CSB

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : exemple de matrice centre de responsabilité-processus

Tableau 2 : exemple de relation processus-activités

Tableau 3 : exemple d'évaluation des ressources par chaque activité

Tableau 4 : exemple de matrice inducteurs-activités

Tableau 5 : regroupement des activités ayant le même inducteur

Tableau 6 : Activités des enseignants

Tableau 7: Compte d'exploitation des CSB

Tableau 8: représentation des processus-centres de responsabilité des CSB

Tableau 9 : détails de chaque processus pour déterminer les activités

Tableau 10 : correspondance activités-inducteurs de ressources

Tableau 11 : création des centres de regroupement

Tableau 12 : matrice de regroupement par centre

Tableau 13 : calcul du coût de revient et du résultat analytique

Tableau 14 : calcul des coûts de revient

Tableau 15 : indicateurs de performance par axe

Tableau 16 : indicateurs de performance des activités

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Terminologie de la méthode ABC

Annexe 2 : Guide d'entretien

Annexe 3 : Organigramme des CSB

Annexe 4 : Questionnaire structuré pour le personnel

Annexe 5 : Avantages et inconvénients de la méthode ABC / ABM

Annexe 6 : relation processus-activités

CESAG - BIBLIOTHEQUE

SOMMAIRE

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS.....	iii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	v
LISTE DES FIGURES.....	vi
LISTE DES TABLEAUX.....	vii
LISTE DES ANNEXES.....	viii
SOMMAIRE.....	ix
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE.....	7
CHAPITRE 1 : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE LA METHODE ABC.....	8
CHAPITRE 2 : LA DEMARCHE DE CONCEPTION DE LA METHODE ABC.....	19
CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE.....	31
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	37
CHAPITRE 4: PRESENTATION DES COURS SAINTE BERNADETTE.....	38
CHAPITRE 5 : CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE A BASE D'ACTIVITES AU CSB.....	51
CHAPITRE 6 : ANALYSE ET RECOMMANDATIONS.....	68
CONCLUSION GENERALE.....	77
ANNEXES.....	79
BIBLIOGRAPHIE.....	87
WEBOGRAPHIE.....	89
TABLE DES MATIERES.....	90

INTRODUCTION

GENERALE

- **CONTEXTE DE L'ETUDE**

Au début du XX^e siècle, les principaux théoriciens du Management, Taylor, Fayol, Ford mais aussi un sociologue comme Weber ont conceptualisé leurs propres pratiques. Ils les ont formalisées puis diffusées. Ces formules d'organisation et de gestion à prétention rationnelle et universelle ont été élevées au rang de principes normatifs : tout se passe comme si ces auteurs avaient défini les normes de ce qu'il convient « rationnellement » de faire, tout autre comportement était nécessairement moins efficient.

Un siècle plus tard, les manières de diriger, de coordonner, de contrôler n'ont plus grand-chose à voir avec ces premiers grands principes de Management. Les années 70 et 80 marquent une rupture à de multiples niveaux sur les organisations économiques et la méthode du Management. Tout d'abord elles marquent la fin de la célèbre période de croissance régulière et élevée d'après-guerre (les « trente glorieuse »), les deux chocs pétroliers successifs de 1973 et 1978 constituent un repère temporel commode.

Les économies occidentales sont entrées en crise à cause bien sûr du renchérissement brutal des matières premières, mais ces dernières ont eu un rôle amplificateur de déséquilibre multiples préexistant : exacerbation de la concurrence, montée en force de nouvelles puissances économiques, en Asie notamment, incertitude croissante et exigences plus élevées en matière de compétitivité sur des marchés de plus en plus offreurs. C'est dans ce contexte que se sont épanouies des disciplines comme la stratégie, le Marketing qui ont apporté aux managers des outils nouveaux dont ils n'avaient pas eu besoin au cours de la période précédente.

A partir de ce moment, les outils du management n'ont pas cessé de se sophistiquer, qu'il s'agisse de stratégie ou de marketing, mais aussi de tous les autres domaines de la Gestion. Une multitude de concepts sont apparus pour aider à la prise de décision dans un environnement toujours plus complexe et plus turbulent. Dans ce contexte économique instable, accentuée par une concurrence acharnée, la maîtrise des coûts devient un enjeu stratégique. Les entreprises et organisations recherchent de plus en plus la compétitivité par les prix, les délais, la maîtrise de la production et la qualité. Or les outils de comptabilité de gestion utilisés jusqu'à présent (coûts complets, coûts partiels, imputation rationnelle) ne permettent pas d'y contribuer. En outre, il s'avère difficile pour les entreprises de savoir à quel moment il faut changer leur système de calcul des coûts.

Avec le développement de l'automatisation des processus de production, la part des coûts de revient consacrée à la fabrication, dont les charges directes, diminue régulièrement. Les coûts de revient sont de plus en plus constitués par les dépenses (les charges indirectes) liées au fonctionnement des services de recherche, de développement, de gestion, aux dépendants des services et ateliers de fabrication.

Par conséquent, la comptabilité de gestion n'est plus centrée sur un produit ou le service en distinguant les charges directes (de production) et les charges indirectes (administration, d'entretien ...). Ce n'est plus seulement le volume de production qui explique l'évolution des coûts de production. Ainsi, beaucoup de chercheurs ont réfléchi sur des méthodes pouvant aider les décideurs à une bonne prise de décision. Parmi ces méthodes on peut retenir celle de la comptabilité par activités autrement appelée ABC.

La méthode de la comptabilité par activités ou Activity Based Costing (ABC) est conçue pour solutionner le problème d'inadéquation des outils traditionnels de calcul des coûts. Elle vise notamment à améliorer la pertinence des coûts complets par un meilleur traitement des charges indirectes.

Mais au-delà de l'obtention des coûts de revient, la méthode semble aussi être un outil efficace de pilotage des entreprises et organisations. Elle permet en particulier de réaliser un diagnostic de l'origine des coûts, de personnaliser le suivi de la clientèle, d'améliorer la compétitivité des entreprises. Bref, la Comptabilité Analytique (CA) ne se contente pas de proposer une méthodologie différente des coûts (Bescos et Mendoza, 1996), mais elle offre en plus une démarche permettant d'intégrer l'analyse des coûts dans la réflexion stratégique (Bouquin, 2006).

Cependant, la question qui se pose à ce niveau, c'est de savoir si, malgré le nombre restreint d'entreprise, toute entreprise qui implante la Comptabilité Analytique pourrait en tirer profit, qu'elle que soit sa situation. En d'autres termes, est-ce que l'implantation de la Comptabilité Analytique convient à toutes les entreprises qu'elles que soient leurs caractéristiques et leurs contextes ? Ou encore quels sont les signes ou les facteurs d'une implantation réussie de la Comptabilité Analytique afin d'en tirer profit ? A notre sens, la réponse à ces questions pourrait expliquer d'une part, la faible adoption de cette méthode dans les entreprises d'un côté, de l'autre, elle pourrait aussi donner des éléments de réponse sur l'échec d'implantation dont peuvent être victimes certaines entreprises. Des études ont montré que les implantations les plus réussies de la méthode se sont faites sur des entreprises industrielles (Mallecvec

2003). Mais en réalité cette méthode qui est un outil efficace de gestion pourrait être applicable à toutes les entreprises d'après les théoriciens de la méthode.

Dans ce travail, nous visons à prendre part au courant de recherche en se focalisant sur la nécessité des entreprises ou des organisations de service à adopter cette méthode.

De ce fait, nous nous intéressons aux entreprises de prestation de service comme les écoles. Ainsi, nous allons prendre comme exemple les écoles privées catholiques. Pour ceci, nous essayerons de proposer en détails la démarche de conception de la Comptabilité par activités au niveau des écoles privées catholiques en général et au cours Sainte Bernadette en particulier.

- **PROBLEMATIQUE**

L'Enseignement privé catholique, depuis sa réorganisation vers les années 1985 est devenu aujourd'hui l'une des plus grosses organisations en matière d'éducation privée au Sénégal en raison du nombre important d'élèves inscrit par année. On retrouve partout des écoles privées catholiques même jusqu'aux villages les plus reculés. De ce fait, il est important d'avoir une bonne gestion des ressources vue ce flux important au niveau des écoles privées catholiques. Ainsi, pour garder une place de leader au niveau de l'enseignement privé, ces écoles doivent se doter des méthodes de calculs efficaces des coûts pour être plus compétitives au niveau national voire international.

Cela veut dire qu'il faut avoir un bon dispositif de gestion non seulement des coûts mais de tout ce qui participe à la réussite de l'organisation. La recherche de profits, la bonne gestion des ressources humaines, sont autant de facteurs qui peuvent aider les organisations à avoir une place de leader par rapport aux autres. Ainsi, au niveau de l'enseignement chacun cherche à maximiser ses profits par tous les moyens pour être parmi les premiers.

Cependant, le secteur de l'Enseignement privé catholique du diocèse de Dakar voire du Sénégal fait face à des défis majeurs : fort taux de dépendance à des vacataires du public, une rémunération jugée insuffisante, coût élevé de certaines activités organisées dans les écoles, la non-implantation de la Comptabilité Analytique pour mieux prendre des décisions dans certaines écoles privées catholique en général et dans les cours Sainte Bernadette en particulier.

Le secteur de l'Enseignement privé catholique vit des problèmes depuis des années, problèmes marqués par un équilibre précaire entre l'offre et la demande en qualité de personnel et une situation financière tendue dans certaines écoles privées catholiques qui suscitent souvent des disputes houleuses entre le syndicat et les administrateurs de l'ODEC.

Pour réguler le problème des salaires l'ODEC s'est référé au code du travail adopté par le ministère de l'éducation nationale datant depuis les années quatre-vingt mais avec des limites significatives. Ainsi pour aider dans la prise de décision et maîtriser les coûts, nous voulons concevoir une comptabilité par activités au niveau des Cours Sainte Bernadette pour aider à une amélioration future des conditions de travail de ses employés.

Vu que les Cours Sainte Bernadette n'utilisent pas de comptabilité analytique, nous comptons leur permettre d'être en possession d'un exemple de conception d'une comptabilité par activité en se basant de leur comptabilité générale.

La question principale de notre étude est la suivante : comment concevoir une comptabilité à base d'activités au niveau des cours Sainte Bernadette ?

Cette question principale se subdivisera en questions spécifiques telles que :

- ✓ Comment recenser les différents processus au sein des CSB?
- ✓ Comment définir les activités au niveau des Cours Sainte Bernadette ?
- ✓ Comment leur affecter les ressources ?
- ✓ Quels sont les inducteurs d'activités à choisir ?
- ✓ Comment déterminer les coûts complets à base d'activités ?

- **OBJECTIFS DE L'ETUDE**

Nous aurons à travers ce thème un objectif général ainsi que des objectifs spécifiques.

- **Objectif général**

- ✓ Notre objectif général à travers ce thème est de parvenir à concevoir un cadre de calcul des coûts par la méthode ABC au sein des Cours Sainte Bernadette.

- **Objectifs spécifiques**

- ✓ Recenser les différents processus au sein des CSB ;
- ✓ Identifier toutes les activités qui concourent au niveau des services ;
- ✓ Faire l'affectation des ressources aux activités au niveau des CSB ;
- ✓ Identifier les inducteurs d'activités ;

✓ Déterminer les coûts complets à base d'activités au sein des CSB.

- **INTERETS DE L'ETUDE**

- **Pour les Cours Sainte Bernadette**

Nous espérons à travers ces travaux, aider les *Cours Sainte Bernadette* à avoir son mode de calcul des coûts et à pouvoir mieux apprécier le coût de revient des services pour parvenir à une bonne gestion des coûts.

- **Pour le CESAG**

Centre d'Excellence pour le renforcement des capacités des cadres et futures élites africains ; le CESAG accueille des milliers d'étudiants venant d'horizons divers. Ce mémoire pourrait enrichir les connaissances des stagiaires sur la comptabilité à base d'activités et inciter les futurs dirigeants des entreprises et autres organisations à l'implanter pour faciliter la prise de décision.

- **Pour nous-mêmes**

La comptabilité est indispensable pour une gestion rationnelle des ressources rares qui doivent être utilisées de manière optimale. Le calcul du coût par la méthode ABC permet de mieux réorganiser les structures pour une meilleure allocation des ressources par le gestionnaire. Face à notre désir d'approfondir le domaine de la comptabilité que nous avons reçu au CESAG, cette étude nous a aidé à la réalisation de ce désir.

- **METHODOLOGIE DE L'ETUDE**

En vue de réaliser nos objectifs d'études, il est nécessaire d'adopter une bonne méthodologie de recherche. L'intérêt de la méthodologie est de nous aider à avoir des informations exactes et certifiées devant nous permettre de répondre à notre problématique. Elle est aussi à l'origine d'une bonne démarche tout au long d'un travail à faire.

De ce fait, pour bien mener cette étude, nous avons adopté une bonne méthodologie. Pour cela, il nous a fallu des entretiens, des interviews, une visite guidée et beaucoup d'autres documents.

Cette quête d'information a été réalisée non seulement au niveau des Cours Sainte Bernadette mais aussi au niveau de la direction de l'enseignement privé catholique.

- **PLAN DE REDACTION**

Au vu de la problématique que revêt ce modeste travail nous adopterons un plan s'articulant sur deux parties.

La première partie comporte trois chapitres. D'abord le premier chapitre traite des concepts fondamentaux de la méthode ABC. Ensuite le second chapitre porte sur la démarche de conception d'une comptabilité par activité. Enfin, le troisième chapitre traite de la méthodologie à suivre en vue de la réalisation de cette conception.

La deuxième partie comporte quant à elle aussi trois chapitres. Le premier chapitre concerne la présentation générale de l'entité à savoir les CSB. Au second chapitre nous avons la conception proprement dite de cette comptabilité à base d'activités au sein des Cours Sainte Bernadette. Quant au troisième nous présenterons une analyse suivie de quelques recommandations pour la mise en œuvre de cette comptabilité à base d'activités.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE ET
METHODOLOGIQUE DE
L'ETUDE

Appelée autrefois comptabilité industrielle, la comptabilité de gestion est un outil au service du contrôle de gestion. Dans une organisation, elle permet de déterminer et d'analyser les coûts des biens ou des services à chaque stade de leur production. Ainsi, les informations qu'elle fournisse permettent par exemple de comparer les rentabilités respectives des produits ou services ou d'élaborer les budgets et les tableaux de bord (DAVASSE, 2006 ; 382). Contrairement à la comptabilité financière qui est obligatoire pour les entreprises au sens de l'article 2 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA : 2012), la comptabilité analytique est facultative. Néanmoins, son importance est capitale pour les besoins de gestion interne.

Mais les problématiques de gestion interne ne sont pas les seules finalités de la comptabilité de gestion puisque la comptabilité financière y puise également des informations, notamment pour la valorisation des stocks. D'ailleurs, selon LECLERE (2007 :5), il n'existe pas de séparation entre les deux comptabilités puisqu'elles concourent sensiblement aux mêmes buts : fournir l'information et servir d'aide à la prise de décisions. Elles sont par conséquent complémentaires.

Depuis les années 1920, la comptabilité analytique a connu de nombreuses évolutions. Diverses techniques de calcul de coûts sont nées à cette époque s'adaptant ainsi aux changements des modes de productions. Le contrôle de gestion est repensé dans les années 1980 (ALAZARD, 2010 :7). Ainsi, à cette date les travaux initiés par les chercheurs ont débutés sur de nouvelles approches en termes de coûts complets parmi lesquelles la comptabilité basée sur les activités. Cette nouvelle méthode, dénommée comptabilité par activités plus tard s'inscrit dans une logique transversale de l'entreprise et non plus fonctionnelle. Dix années plus tard, son développement a conduit à la naissance de la gestion par activités traduit en anglais par « Activity Based Management ou ABM.

L'objet de cette première partie est de passer en revue la littérature relative à la comptabilité par activités. Ce faisant, nous étudierons successivement les concepts fondamentaux du modèle à base d'activités, sa démarche de conception et sa méthodologie.

CHAPITRE 1 : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE LA METHODE ABC

Plusieurs investigations ont montré l'aptitude de la méthode ABC à modéliser efficacement les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise (Bouquin, 2006). Le principal ingrédient consiste à placer l'activité entre les centres de responsabilité et les objets de coût (produits, services, etc.). C'est cette chaîne d'activités (allusion à la chaîne de valeur de Porter) qui permet à l'entreprise ou à l'organisation d'être performante et de générer de la valeur. Plusieurs concepts nouveaux apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicités : l'activité, le processus et l'inducteur. La logique du système de coûts par activité peut se résumer ainsi : les produits (objets de coûts) consomment des activités qui consomment des ressources. Mais avant de faire le rappel de ses notions importantes nous allons passer en revue la définition et les objectifs de la comptabilité par activités, voir ses principes et ses limites. Tous ses points qui viennent d'être cités feront l'objet de ce chapitre.

1-1-Definition et objectifs de la méthode ABC

1-1-1-Définition

La méthode ABC a été créée en alternative aux méthodes de calcul de coût traditionnelles. En effet, les unités traditionnelles ne correspondent plus aux conditions de l'activité des entreprises (Berland, 2009 :39). Celles-ci sont désormais complexes. Les fonctions telles que le marketing, la gestion de la qualité, l'information et la logique sont de plus en plus importantes et participent d'avantage à la performance de l'entreprise. Les fonctions administration des ventes et service après-vente, entre autres, sont devenues des facteurs clés de succès dont les coûts sont difficiles à maîtriser. De plus, l'environnement est imprévisible et incertain. Ainsi, la méthode ABC propose une analyse de l'entreprise en termes d'activités et redéfinit le traitement des charges. Elle est définie par le CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing international) (2010) comme « *A methodology that measures cost and performance of activities, resources and cost objects, assigns resources to activities and activities to cost objects based on their use, and recognizes causal relationships of cost drivers to activities* ». Elle permet donc de mesurer le coût et la performance des activités, des ressources et des objets de coût. Elle attribue les ressources aux activités et les activités aux objets de coûts en appuyant sur leur utilisation et reconnaît les relations de causalité entre les inducteurs de coûts et les activités. Ce faisant, la méthode ABC permet une compréhension des composants des coûts d'une organisation, les facteurs les expliquant et pourvoit une base

d'amélioration continue en identifiant les possibilités de réductions des coûts et de réingénierie des processus. La vision transversale de l'entreprise à travers ses processus, l'analyse des activités fondée sur la méthode ABC contribue à identifier les dysfonctionnements et les coûts cachés.

1-1-2-Objectifs

La comptabilité par activités est une méthode de calcul de coûts complets qui diffère des méthodes traditionnelles par la technique et par l'objectif. La méthode des coûts complets par centres d'analyse correspond à une logique industrielle de l'entreprise, axée sur la production et en terme quantitatif. En effet, les unités d'œuvres sont fondées sur des quantités ou volumes où les références sont les heures de main-d'œuvre ou des heures-machines, le nombre de produits fabriqués ou vendus entre autres. L'objectif global de la comptabilité par activité est de mieux prendre en compte le fonctionnement de l'entreprise moderne organisée en processus. Leclère (2011 :85) précise qu'elle permet de repérer les informations d'importance stratégique et pertinente permettant d'éclairer les choix de gestion. Grand Guillot & al. (2012 :107) considèrent que la comptabilité par activités a pour principaux objectifs :

- d'identifier les activités consommées par chaque produit ou service ;
- de s'adapter à un grand nombre d'objets de coûts et d'obtenir les coûts des activités, des processus, des produits ou services entre autres pour faciliter la prise de décision ;
- de mesurer les conséquences d'une décision sur les activités de l'organisation ;
- de déterminer des coûts de revient pertinents grâce à une analyse plus fine des facteurs de coûts ;
- de comprendre le comportement des coûts en offrant une explication de la consommation des ressources ;
- d'améliorer les prises de décisions et la performance de l'organisation notamment en fournissant des informations sur les activités les plus créatrices de valeur pour le client, celles à développer, celles à externaliser, etc.

Pour ce faire, elle a des fondements de base bien précis. Selon Berland (2009 :42), la méthode ABC apporte les éléments suivants :

- les centres d'analyse sont remplacés par des activités, le but étant de rattacher le plus de coûts possibles directement aux produits ou services et aux objets de coûts ;

- les unités d'œuvres sont maintenant des inducteurs de coûts et traduisent une relation de causalité dans la consommation des ressources alors que les unités d'œuvres n'étaient que des corrélations ;
- la gamme des inducteurs est enrichie d'inducteurs non volumiques en plus de ceux volumiques permettant ainsi de mieux traduire le travail réel des entreprises.

1-2-Les principes de la méthode

La comptabilité par activités se base sur quatre concepts clés, ces concepts nous ont permis d'une part de renouveler la démarche générale de calcul des coûts et de l'adapter, d'autre part le système de contrôle de gestion aux besoins de l'entreprise ou de l'organisation. La comptabilité à base d'activité, propose une solution alternative au modèle des centres d'analyse. Il s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en **activités**. Cela veut dire que les charges directes sont affectées directement aux coûts des produits quelle que soit la méthode (la différence ne porte que sur le traitement des charges indirectes). Les charges indirectes (par rapport aux produits ou services) sont affectées (directement) aux coûts des activités de l'entreprise avant d'être imputées aux coûts des produits à l'aide des inducteurs.

En principe, les charges indirectes (par rapport aux produits ou services) sont directes par rapport aux activités : les activités sont à l'origine (la cause) des charges (« Les activités consomment les ressources »).

Contrairement au modèle des centres d'analyse, les charges indirectes ne sont pas réparties (de façon plus ou moins arbitraire entre les centres d'analyse), elles sont affectées directement aux activités (sans difficulté...).

L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes. Nous essayerons de voir successivement ce que nous renseignent les notions suivantes : activité/ processus et inducteurs.

1-3-Les notions d'activités et de processus

1-3-1-Notion d'activité

L'idée de base sur laquelle s'appuie la comptabilité par activités est que tout résultat est la conséquence d'un processus, c'est-à-dire d'un enchaînement d'actions ou d'activités (Bouquin, 2003). Un résultat est une performance, il est obtenu parce que l'on fait et par la manière dont on le fait, c'est-à-dire par la maîtrise et le pilotage des activités et de leur

agencement en processus (Lorino, 1991). D'une autre manière, ce sont les interdépendances entre les activités organisées sous forme de processus qui aboutissent en fonction d'une stratégie, à l'obtention des résultats souhaités. L'approche transversale de l'entreprise consiste à découper l'entreprise **par activités** et non par fonctions. Cette démarche prend appui sur le concept de chaîne de valeur de *M. Porter*.

Une activité est un ensemble de tâches élémentaires reliées entre elles (elles sont souvent décrites par des verbes). Autrement dit elle désigne tout ce que l'on peut décrire par un verbe dans la vie de l'entreprise : livrer, scier, assembler, négocier un contrat, choisir un fournisseur, exécuter une commande, préparer un budget, émettre une facture, visiter un client... Une activité est un ensemble de tâches élémentaires :

- réalisées par un individu ou un groupe ;
- faisant appel à un savoir-faire spécifique ;
- homogènes du point de vue de leur comportement de coût et de performance (les mêmes facteurs influent positivement ou négativement sur leur performance) ;
- permettant de fournir un résultat bien précis, qu'il soit matériel ou immatériel (la pièce usinée, une vente...) et destiné à un ou plusieurs destinataires ;
- à partir d'un ensemble de ressources (temps de travail, temps d'équipement, énergie, données...).

Dans le schéma comptable par centres d'analyse, les activités sont fondues dans un ensemble commun et c'est la somme de leur coût qui est imputée aux produits. Ceci explique que le choix d'une unité d'œuvre, lorsque les activités sont extrêmement hétérogènes, puisse apparaître arbitraire et reflète mal en définitive, le lien existant entre le coût du produit et les activités dont il est issu.

La logique de comptabilité par activité vise à retrouver ce lien : on parle ainsi de « traçabilité » du coût. Elle gomme quelque peu la notion de direct ou indirect, sans l'éliminer. Le coût d'une activité est dit « traçable » lorsqu'il est possible de le relier à un produit, un client, un marché ou un projet, par un lien d'affectation directe ou d'imputation, quelle que soit la nature de ce lien, direct ou indirect

Il faut donc repérer toutes les activités qui concourent à améliorer la valeur du produit ou du service. Chaque activité contribue à la valeur du produit ou du service.

1-3-2-Notion de processus

Un processus est un ensemble d'activités complémentaires et interdépendants ayant une finalité commune, il concourt directement ou indirectement à la réalisation de l'offre de

l'entreprise (Bouquin, 2006). Il est considéré comme « le trait d'union entre les objectifs de l'entreprise et le déroulement concret des activités » (Lorino, 1991 :41).

Un processus peut être aussi défini comme un enchaînement d'activités organisées dans le temps et orientées vers un objectif commun. Ainsi, un processus de production décrit l'enchaînement des opérations qui vont de l'achat des matières premières à la fabrication du produit fini, en passant par le stockage, la transformation des matières et le conditionnement.

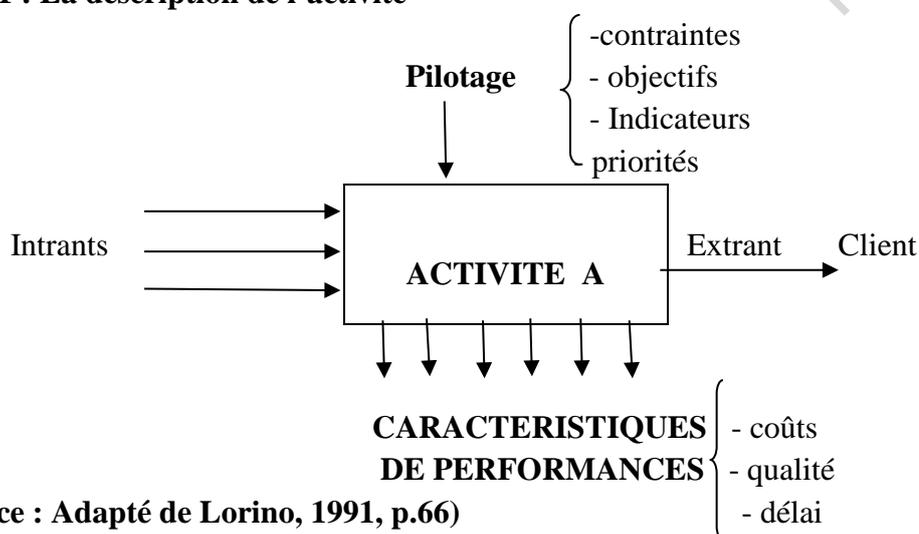
Les processus se caractérisent par le fait qu'ils sont généralement transversaux à l'organisation et aux grandes divisions fonctionnelles de la firme et ils débouchent sur un produit ou un résultat unique délivré à un destinataire précis.

Les processus sont généralement identifiés à travers les objectifs de l'organisation ou d'une partie de celle-ci. Ils sont relatifs à l'obtention d'un résultat précis et doivent permettre de mesurer la performance de la firme liée à ce résultat. Ils peuvent constituer un axe majeur de réorganisation de la firme

Ainsi, la notion centrale de la Comptabilité Analytique est « l'activité ». Elle constitue le point de renouvellement du mode de fonctionnement de l'entreprise. C'est à partir de ce mode d'organisation en activités que sera définie toute la démarche de la Comptabilité Analytique (Pesqueux, 2002). Néanmoins, la littérature sur la Comptabilité Analytique ne propose pas de définition de cette notion mais plutôt une description de son contenu (Pesqueux, 2002 :62).

Lorino (1991) considère comme activité tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans l'entreprise. L'activité est une opération nécessaire au fonctionnement de l'entreprise. En d'autres termes, c'est un ensemble de tâches de même nature, accomplies afin de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit (Gervais, 2005). Elle est décrite par plusieurs éléments qui déterminent son fonctionnement.

Figure 1 : La description de l'activité



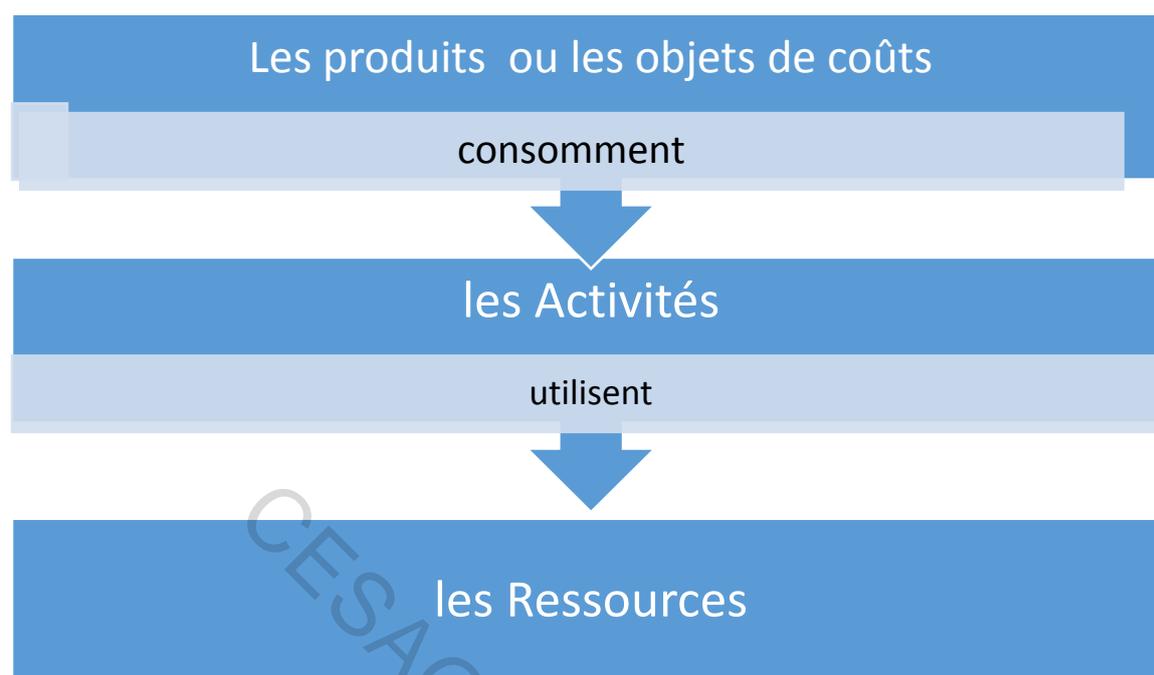
Source : Adapté de Lorino, 1991, p.66)

Les principaux éléments qui décrivent une activité sont les suivantes :

- **L'extrant** : l'activité réalisée permet de fournir un extrant à une activité destinataire- éventuellement au client final. Lorino (1991) distingue l'extrant principal, qui constitue le rôle prépondérant de l'activité, des extrants secondaires qui peuvent être physiques ou informelles.
- **Le client** : c'est le destinataire de l'activité de l'extrant, il peut être interne ou externe.
- **L'unité choisie pour mesurer le niveau de l'activité** : il est nécessaire de déterminer une unité de mesure quantifiable de l'activité réalisée. Cet indicateur doit pouvoir mesurer pertinemment le niveau de l'extrant principal.
- **L'ensemble des intrants** : il s'agit performances physiques ou informationnelles.
- **La liste des caractéristiques de performances** : c'est l'ensemble d'indicateurs qui permettent d'évaluer les performances de l'activité réalisée. Il s'agit des indicateurs de coûts, de délai et de qualité.
- **Le fait générateur** : c'est le phénomène qui déclenche l'activité.

Dans ce sens, une entreprise organisée en activités fait que chacune de ses sections fonctions ou service soit divisée en plusieurs activités. A cet égard, la Comptabilité Analytique cherche à déterminer les causes de la consommation des ressources par ces activités, définies comme un ensemble de tâches complémentaires et coordonnées dont l'objectif est de fournir une prestation identifiée (Bouquin, 2006). Ces causes sont nommées « inducteurs d'activités » qui sont les facteurs qui déclenchent les activités, ils sont responsables de leurs coûts. La Comptabilité Analytique relie par conséquent tous les éléments qui contribuent aux résultats de l'entreprise, à savoir, les ressources, les activités et les produits/ services. C'est « une représentation dont l'entreprise lie ses ressources et les résultats les performances qu'elle tente de faire payer aux clients » (Bouquin, 2003, p.64).

Figure 2 : Relation entre produit, activités et les ressources (charges)



Source : adapté de Berland N. (2009)

1-4-Les inducteurs de ressources et inducteurs de coûts ou d'activités

En comptabilité par activités, le concept « d'inducteur » prend une place importante et mérite un éclaircissement afin d'éviter toute confusion avec « l'unité d'œuvre ». Le mot inducteur est un adjectif qui vient du mot « induction ». Selon le petit Robert, le vocable « induction » est « l'opération mentale qui consiste à remonter des faits à la loi, de cas donnés (propositions inductrices) le plus souvent singuliers ou spéciaux, à une proposition plus générale ». En d'autres mots, c'est une manière de raisonner qui consiste à inférer une chose à une autre, à généraliser à partir de cas singuliers ou encore à aller des effets aux causes. On cherche ce qui cause un effet quelconque. L'inducteur est en conséquence ce qui cause l'effet. Ainsi, nous avons les deux concepts couramment utilisés en CA, inducteur d'activité et inducteur de coût.

1-4-1-Inducteur de ressources

La fonction de l'inducteur dans la modélisation de la consommation des ressources se joue sur deux niveaux : à court terme et à long terme (Bouquin, 2003). Dans le court terme, l'inducteur est l'événement qui déclenche ou qui cause l'activité consommatrice des ressources, c'est ce qu'on appelle inducteur d'activité. Dans le long terme, l'inducteur est la loi qui détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité, c'est ce que l'on appelle inducteur de coût. Cependant, pour permettre d'allouer le coût de l'activité à l'objet du coût, en CA on choisit un seul inducteur qui peut être considéré comme le plus significatif. Ainsi l'identification des inducteurs de coûts permet de regrouper les activités ayant les mêmes

causes dans des centres de regroupement. Ceci permet d'identifier les processus et de réunir les coûts sensibles aux mêmes lois (Bouquin, 2003).

1-4-2-Inducteur de coût

A la différence avec l'unité d'œuvre qui est limitée au fait qu'elle est un instrument de modélisation des coûts, l'inducteur d'activité a une prétention de causalité, lui donnant une grande validité pour le management de la performance. L'unité d'œuvre se réfère généralement à l'une des ressources consommées par une activité, elle n'est qu'une variable en corrélation avec les coûts (Bouquin, 2006 et 2003). Par exemple, on a l'habitude de choisir l'heure de main d'œuvre ou de machine comme unités d'œuvre, on considère dans ces cas que les temps de consommations de ces ressources sont corrélés au coût de consommation des autres ressources de l'activité, d'une autre façon, on considère que le coût de main d'œuvre ou de machine est le plus dominant dans le coût total (Bouquin, 2006). De ce fait, l'unité d'œuvre est vue comme un outil de modélisation des coûts homogènes afin de les répartir sur les produits ou tout autre objet de coût (Bouquin, 2006). Néanmoins, elle ne déclenche pas l'activité, elle peut être soit un événement induit lui-même par l'événement déclencheur et donc corrélée à lui, soit la mesure en unités monétaires ou en volume de l'un des coûts déclenchés par cet événement (Bouquin, 2006).

1-5-L'activity based management ABM

L'ABM s'appuie sur l'*Activity-Based Management* (ABM) pour piloter l'entreprise. L'ABM cherche à comprendre les activités et les relations qui les unissent à la stratégie de l'entreprise en ayant recours à une analyse en termes de processus. Au travers de cette formalisation, l'ABM permet de réduire le coût des activités non créatrices de valeur et de réduire la charge de travail globale.

Cette démarche doit être appliquée dans le cadre de processus. En général entre 10 et 20 processus sont suffisants pour l'analyse, en distinguant processus opérationnels et processus secondaires. Selon Malo et Mathé [1998] il est possible d'associer un processus à chaque facteur clé de succès. Les processus permettent de mieux faire apparaître la stratégie qui est définie sous forme de buts à atteindre puis rendue très opérationnelle et déclinée tout au long des processus. Ils sont ensuite déclinés en activités qui constituent la brique élémentaire d'analyse de l'ABM. Cette démarche permet de faire apparaître clairement les activités inutiles ou gourmandes en ressources. Leur élimination ou reconfiguration s'impose. Chaque activité est associée à un inducteur d'activité. L'approche par processus permet de mieux

justifier dans les discussions budgétaires la façon dont sont allouées les ressources. A ce niveau il est possible de distinguer trois types d'activité :

- Les activités qui permettent de satisfaire les demandes normales des clients
- Les activités discrétionnaires (pour lesquelles on ne peut relier les ressources consommées à l'activité).
- Les activités disponibles si les clients payent un supplément de prix.

Les objectifs stratégiques sont pris en compte pour définir les finalités des processus grâce à une analyse stratégique renouvelée tous les ans. Chaque activité se voit attribuer des objectifs qui sont cohérents avec ceux du processus. Les activités doivent fournir aux produits les caractéristiques demandées par le marché. Ces caractéristiques vont être les inducteurs d'activité de chaque activité. C'est sur la base de ces inducteurs d'activité que seront attribuées les ressources à chaque activité. Le niveau d'activité se calculera différemment selon qu'il s'agit d'une activité principale ou d'une activité secondaire. La prévision du niveau d'activité de chaque activité se fait d'abord en unités physiques, la valorisation n'a lieu que dans un second temps. Cela doit permettre de s'interroger sur la manière dont est accomplie chaque activité.

Un peu comme pour l'ABC, les auteurs considèrent que, traditionnellement, les budgets sont établis sur des bases volumiques (en fonction du nombre d'unités qui devront être produites). Or, ce qu'il faut comprendre, c'est ce qui cause les coûts, c'est-à-dire les caractéristiques des produits. Ces caractéristiques vont faire varier le coût des processus car elles font varier la charge de travail de chaque activité qui compose le processus. La recherche des inducteurs d'activité va servir à planifier et à mesurer les coûts. Ainsi, le processus budgétaire est-il relié à la stratégie car il est possible de juger si les caractéristiques du produit sont en phase ou non avec la stratégie. L'ensemble des processus et des activités définira un *processus model*.

Pour Michel Lebas [1992], l'ABM permet de mieux apprécier les ressources nécessaires à l'organisation : « il est beaucoup plus facile de prévoir un portefeuille d'activités (c'est-à-dire prévoir un volume d'actions ou de processus) qu'on va mettre en œuvre que de prévoir un portefeuille de vente ». Les ressources allouées aux activités sont coordonnées car définies dans le cadre d'un processus. La logique d'allocation est inversée : les ressources ne sont plus affectées aux activités (ou aux centres de responsabilité) mais elles sont estimées sur la base du niveau d'activité des centres d'activité.

L'ABM part des opérations analysées dans le cadre des processus pour les convertir ensuite en unités monétaires. Cooper et Kaplan [1998] adoptent le même point de vue.

La Comptabilité par activités a fait l'objet de nombreuses littératures. Mais les concepts clés ne sont pas explicitement définis par de nombreux auteurs. Certains se contentent par exemple de décrire ce qu'est un processus pour donner les fondements de Comptabilité par activités. D'autres, ont tenté tout de même à donner une définition pour décrire le fonctionnement d'une comptabilité par activités.

Au regard de qui précède, nous pouvons dire que la Comptabilité par activités est un instrument moderne d'analyse des coûts. De par son approche, elle intègre toutes les fonctions de l'entreprise et parfois même la participation des partenaires externes qui interviennent dans la production d'un produit ou d'un service. Mais, elle ne suffit pas à elle seule pour analyser véritablement le comportement des coûts. Lorsqu'elle est combinée à d'autres méthodes telles le coût-cible ou le coût partiel, elle fournit une base fiable pour orienter la gestion (ALAZARD & al., 2010 : 532). Elle contribue de ce fait à améliorer le pilotage de la performance.

1-6-Avantages et limites de la méthode

La comptabilité par activités possède de nombreux avantages en matière de détermination des coûts des produits et services. Mais, elle présente des limites quant à la façon de l'appliquer en entreprise. Nous verrons d'une part, ses apports et d'autre part ses limites

1-6-1-Les avantages de la méthode

Contrairement à la méthode des sections homogènes, la CPA (Comptabilité par activités) favorise une allocation plus juste des coûts aux produits. Elle permet par exemple, d'affecter des ressources aux activités et palie ainsi aux choix arbitraires des unités d'œuvres constatés dans la méthode des centres de responsabilité. Par ailleurs, identifier un processus et les activités afin de les affecter des ressources est la meilleure façon de déterminer ce que coûte un produit ou un service (BOISSELIER, 2005 :230).

La CPA fournit une base fiable pour orienter les fixations de prix, l'amélioration continue des processus (ALAZARD, 2010 :538). Au titre des atouts, nous avons notamment :

- le calcul des coûts de revient plus justes incluant moins de distorsions ;
- la prise en compte des bases conventionnelles ou non, de répartition des coûts ;
- l'établissement de budgets par activités ou Budget Based Activity (BBA) ;
- l'identification des activités créatrices de valeur afin de leur concentrer les efforts ;

- attribution rationnelle des ressources et contribution à l'amélioration de la performance.

Outre les avantages de la CPA que nous avons présenté ci-dessus, nous verrons quelques-unes de ses limites.

1-6-2-Les limites de la méthode

Au-delà de sa capacité à calculer les coûts reflétant plus de réalité, la CPA a des limites qui sont plus ou moins soutenables pour une entreprise dès lors qu'il y a non seulement l'implantation des opérations mais aussi celle du management. Au titre des limites nous avons :

- le coût de mise en œuvre compte tenu de l'insuffisance des ressources ;
- la complexité de la méthode qui requière par exemple l'inventaire de toutes les activités ;
- les entretiens avec les opérationnels qui interviennent dans le processus de production.
- ne s'applique au niveau des entreprises à fort stockage ;
- malgré les analyses poussées, le calcul des coûts n'enlève pas forcément le problème de la répartition des coûts indirects dus au choix des inducteurs. L'affectation des ressources peut entraîner implicitement l'introduction de clés de répartition, qui ne traduisent pas nécessairement le mode de consommation réel des ressources. Ainsi, le choix des inducteurs peut paraître arbitraire et discutable comme l'est des unités d'œuvres dans la méthode traditionnelle. Aussi, l'organisation du traitement des données a des répercussions sur sa bonne marche.

L'étude de ce chapitre nous a permis d'exposer les fondements de la comptabilité par activités. Il nous permettra d'aborder le prochain chapitre qui porte sur la démarche de conception de cette comptabilité par activités.

CHAPITRE 2 : LA DEMARCHE DE CONCEPTION DE LA METHODE ABC

Le premier principe est tout d'abord de recenser tous les processus et de définir toutes les activités génératrices de valeurs ensuite d'évaluer pour chacune d'elles, le coût correspondant. La méthode ABC se concentre essentiellement sur les coûts des activités qui seront affectés par la suite aux coûts des produits fabriqués et vendus ou des services réalisés.

Le système de comptabilité par activités est spécifiquement une technique comptable. Il permet en effet à une entité de déterminer les coûts liés à chacun de ses produits en passant par les activités. Cependant, la connaissance des processus est nécessaire pour pouvoir concevoir la comptabilité par activités (RAVIGNON, 2007 :239). Dans les détails, la conception se présente comme suit.

2-1-La détermination des objets (biens ou services) de coûts

La détermination des objets de coûts, de manière générale, constitue la première étape car c'est la production de ces objets qui entraîne des ressources. En effet, ils sont définis par la comptabilité à base d'activités comme les articles, les services, les clients ou toutes autres entités dont le coût de revient est à établir. Il peut s'agir également de la détermination du coût d'un portefeuille de produits.

Après la détermination des objets de coûts, l'étape suivante est l'identification des processus que nous verrons au sous-titre qui suit.

2-2-Identification des processus

Ce sous-titre a pour objet de voir comment identifier les processus. Nous pouvons citer quelques auteurs qui ont eu à voir de près cette notion d'identification des processus. Mais avant cela, il convient de rappeler la définition d'un processus.

Le processus peut être défini comme l'enchaînement des activités au niveau des différents centres de responsabilité. L'organigramme fonctionnel d'une entreprise ne correspond pas le plus souvent à la façon dont le travail y est organisé. Dans l'optique d'avoir une vision plus claire sur les coûts, il est donc recommandé de procéder par processus et par activité. En outre, la prise en compte des processus favorise la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise dans un contexte de réalignement contenu des stratégies, et des systèmes d'information (LONING et al., 2005 :58).

« Le processus est un enchaînement d'acteurs réalisant une suite d'activités afin d'obtenir un résultat » (ALAZARD, 2010 :412). Par ailleurs, les processus structurent les activités qui composent la chaîne de valeur d'une entreprise. Le résultat ainsi obtenu peut être destiné à un client interne. Dans ce cas, il est consommé par un autre processus. Sinon, il est destiné à un client externe et possède une valeur traduite par le prix de vente.

Il y a quatre types de processus à savoir (BRANDENBURG et al., 2003) :

- ✓ les processus opérationnels ou de réalisation ;
- ✓ les processus de support ou de soutien ou ressources ;
- ✓ les processus de pilotage, de management ou décisionnels ;
- ✓ les processus de mesure ou d'évaluation des résultats.

Les processus opérationnels représentent l'activité cœur de l'entreprise. Il s'agit de l'élaboration à la prise de commande ou de livraison des produits et services pour les clients. Les processus de support quant à eux représentent l'activité de mise à la disposition en interne des ressources nécessaires à la réalisation des processus opérationnels. C'est le cas notamment des achats de fournitures, des ressources humaines, de la comptabilité, etc. Les processus de pilotage concernent l'activité d'élaboration des informations internes permettant le pilotage de l'activité de l'entreprise. Enfin, les processus de mesure traitent de l'efficacité des processus eux-mêmes, en fournissant la mesure des écarts entre les résultats et les objectifs définis.

Tableau 1 : exemple de matrice centre de responsabilité-processus

		CR1	CR2	CR3	CR4	CR5	CR6
	Centre de responsabilités						
	Processus	Direction	Logistique	Production	Commerciale	Etudes	Administration
P1	Management, pilotage	X	X	X	X	X	X
P2	Acheter et approvisionner		X	X			X
P3	Organiser la production	X	X	X			

P4	Produire		X	X	X	X	
P5	Assurer le service clientèle			X	X		X
P6	Administratif		X	X	X	X	X
P7	Concevoir les produits nouveaux			X	X	X	

Légende : CR : centre de responsabilité P : processus

Source : DFCG (2010 :9)

Le processus peut être considéré comme une somme d'activités organisées qui consomment des ressources en vue de produire des résultats. Par conséquent, les activités peuvent être obtenues à partir de la décomposition des processus.

2-3-Identification des activités à partir des processus

A partir de la détermination des processus, il est possible d'identifier les activités qui concernent la fabrication d'un produit. Mais, suivant la taille de l'entreprise ou du niveau de détail souhaité, la subdivision processus-activités peut-être plus ou moins fine. La valorisation des activités permet d'une part de mettre en évidence les activités à valeur ajoutée et d'autre part celles qui ne le sont pas.

Tableau 2 : exemple de relation processus-activités

		P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7
	Processus							
	Activités	Management pilotage	Acheter et approvisionner	Organiser la production	Produire	Assurer le service clientèle	Administratif	Concevoir les produits nouveaux
A1	Définir la stratégie	X						
A2	Définir les objectifs	X						
A3	Manager les services	X						
A4	Définir les priorités	X						
A5	Renforcer et gérer les fournisseurs		X					

A6	Etablir les commandes		X					
A7	Réceptionner les commandes		X					
A8	Ordonner			X				
A9	Gérer et planifier les ressources			X				
A11	Fabriquer				X			
A14	Assurer la maintenance				X			
A15	Conditionner				X			
A16	Expédier et livrer					X		
A17	Gérer et suivre les clients					X		
A18	Assurer la promotion, la prospection					X		
A19	Comptabiliser les achats						X	
A20	Comptabiliser les ventes						X	
A21	Assurer les inventaires						X	
A22	Etablir des cahiers de charges							X
A23	Définir et réaliser le prototype							X
A24	Valider le projet							X

Légende : P : processus A : activité **Source :** adapté de DFCG (2010 :11)

Nous aborderons à l'étape suivante l'identification des inducteurs de coûts par qui sont rattachées les ressources aux activités.

2-4- La répartition des ressources aux activités

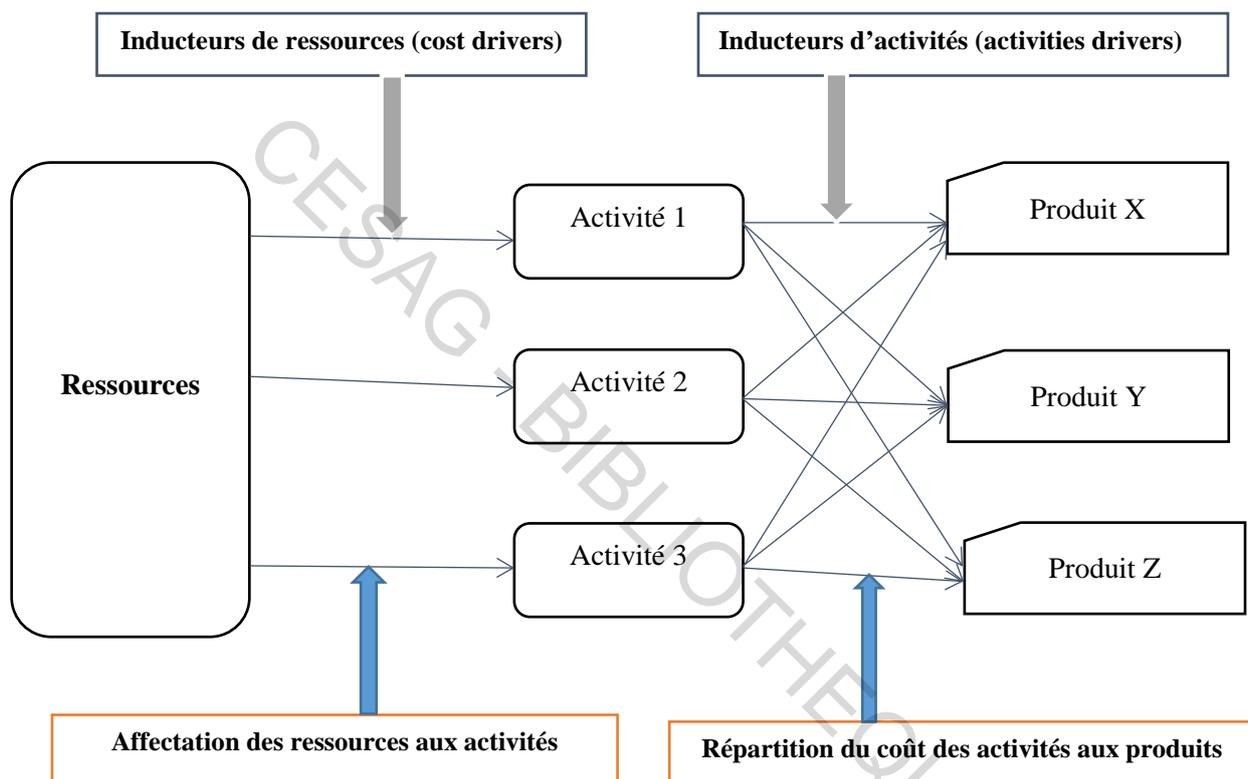
Cette étape porte sur l'affectation des ressources aux activités ciblées à la troisième étape. Les ressources engagées par l'entreprise dans le cadre de la prestation des services peuvent s'analyser en deux temps.

Dans un premier temps, les ressources qui peuvent être rattachées directement aux services sans calcul préalable seront imputées aux services concernés. C'est le cas de la rémunération d'une personne affectée à la réalisation d'un service déterminé.

Dans un second temps, les ressources qui sont communs à plusieurs services seront affectées aux activités avant d'être imputées. Il s'agit des ressources indirectes qui ne peuvent être imputées aux services sans répartitions préalables. Ces ressources peuvent prendre la forme des rémunérations du personnel, des frais de transport, des frais de services extérieurs, des impôts et des taxes etc., elles seront affectées à l'aide des inducteurs choisis dans l'étape précédente.

Schématiquement, l'analyse peut se présenter comme dans la figure ci-après

Figure 3 : exemple d'analyse de répartition des ressources



Source : inspiré de RAVIGNON (2007 :282)

La répartition des charges entre les activités peut se faire également à l'aide d'un tableau comportant les inducteurs de ressources. Le tableau suivant présente un exemple de répartition des ressources.

Tableau 3 : exemple d'évaluation des ressources par chaque activité

Activités		Centre de responsabilités				
Référence	Intitulé	Approv.	Méthodes	Entretien	Usinage	Expédition
A1	Usinage				X	
A2	Contrôle des expéditions					X
A3	Contrôle des approv.	X				
A4	Envoi des produits finis					X
A5	Entretien matériel existant			X		
A6	Gestion des modifications		X			
A7	Gestions des fournisseurs	X				
A8	Gestion de la nomenclature		X			
A9	Implantation des moyens			X		
A10	Magasinage	X				
A11	Ordonnancement		X			
A12	Suivi des moyens implantés				X	
Totaux des centres de responsabilités		Σx	Σx	Σx	Σx	Σx

Source : adapté de (ALAZARD et al., 2010 :532)

Au terme de l'affectation des ressources et du calcul des coûts d'activités, il convient alors de procéder aux regroupements des activités ayant le même inducteur. Les inducteurs représentatifs seront retenus pour l'affectation du coût des activités aux produits.

2-5-La détermination des inducteurs de ressources

Pour chaque activité identifiée, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation de son coût. Ce facteur est appelé inducteur de ressources. Cette étape consiste donc à déterminer les inducteurs pour chaque activité puis à choisir parmi eux un inducteur pertinent pour l'activité. Les inducteurs choisis serviront à calculer et à répartir les ressources aux activités concernées.

Selon DFCG (2011 :12), les inducteurs peuvent être de causalité et de nature différente. Ces inducteurs peuvent être :

- volumiques, il s'agit des inducteurs dont les activités nécessitent une main-d'œuvre, des consommations d'énergie, de matières ou de heures machine ;
- organisationnels ; ils concernent dans ce cas, des activités liées aux lancements de lots ou de séries, aux manutentions, aux passations de commandes, aux contrôles qualités ;
- existentiels, ils sont liés par exemple, à l'existence d'une référence, d'un produit ou d'un client, d'un fournisseur ou d'un salarié.

Les systèmes de coûts à base d'activités reposent sur la relation existant entre le service dont on veut mesurer le coût et les activités qu'il consomme (MILKOF, 1999 :7). L'établissement du modèle nécessite d'une part, la recherche des causes influant sur l'activité et d'autre part, la détermination de « l'unité de mesure » pour imputer les coûts des activités aux produits ou services. La recherche des causes influant sur l'activité, son existence, l'augmentation ou la diminution de son niveau ; il s'agit, dans cette perspective, de déterminer ce qui induit le coût, ce qui y conduit. Cet inducteur joue un rôle éminemment stratégique puisqu'il est « le responsable » sur lequel il est possible d'agir pour pouvoir effectuer les corrections ou modifications souhaitées avec un pourcentage d'efficience important.

Nous présenterons ci-dessous, une relation activités-inducteurs de ressources.

Tableau 4 : exemple de matrice inducteurs-activités

		Volumiques			Organisationnels			Existentiels											
		I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7	I8	I9									
Inducteurs		Temps passé	Heures de main d'œuvre	Nombre de produits vendus	Commandes fournisseurs	Lots de fabrication	Commandes clients	Nombre de produits	Nombre de clients	Nombre de fournisseurs									
Activités																			
A1	Définir la stratégie										X								
A2	Définir les objectifs										X								
A3	Manager les services										X								
A4	Définir les priorités	X																	

**Conception d'une comptabilité à base d'activités au niveau des écoles privées Catholiques :
Cas des Cours Sainte Bernadette**

A5	Renforcer et gérer les fournisseurs						X			X
A6	Etablir les commandes				X		X			
A7	Réceptionner les commandes						X			
A8	Ordonner					X				
A9	Gérer et planifier les ressources					X				
A10	Installer et régler les machines					X				
A11	Fabriquer	X								
A12	Manutentionner		X	X	X					
A13	Assurer le contrôle qualité	X				X				
A14	Assurer la maintenance	X								
A15	Conditionner		X							
A16	Expédier et livrer		X							
A17	Gérer et suivre les clients							X	X	
A18	Assurer la promotion, la prospection							X	X	
A19	Comptabiliser les achats				X					X
A20	Comptabiliser les ventes						X		X	
A21	Assurer les inventaires							X		
A22	Etablir des cahiers de charges							X		
A23	Définir et réaliser le prototype							X		
A24	Valider le projet							X		

Légende : I : inducteur A : activité

Source : adapté de DFCG (2010 : 12)

Après la détermination des inducteurs de ressources, il est possible de répartir et de calculer le coût de chaque activité. C'est l'objet de la prochaine étape

2-6-Regroupement des activités

A cette étape, toutes les activités qui ont le même inducteur de coût sont réunies dans un même centre de regroupement. Lorsque par exemple, une activité d'exploitation a le même inducteur de coût que celle de facturation, elles seront dans un centre de regroupement homogène.

De l'avis de DFCG (2011 :13), les mêmes activités peuvent se retrouver dans plusieurs centres de responsabilité et peuvent avoir plusieurs inducteurs de coûts. Il s'agit de rendre exploitable la matrice activités-inducteurs en effectuant un regroupement des activités ayant le même inducteur. Nous retiendrons l'inducteur le plus représentatif.

La définition de l'inducteur permet parfois de regrouper les activités. Cela est envisageable quand les inducteurs sont identiques et que l'on évite de démultiplier le nombre d'activités (ALAZARD & al. , 2010 : 534). Il s'agit donc de déterminer les inducteurs à retenir.

Cette analyse se présente sous forme de matrice et permet d'obtenir des regroupements d'activités qui ont le même inducteur. Nous présenterons un exemple de regroupement ci-après, sur la base du tableau 5.

Tableau 5 : regroupement des activités ayant le même inducteur

	Inducteurs	I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7	I8	I9	<i>Totaux</i>
		Activités									
A1	Définir la stratégie	X									1
A2	Définir les objectifs	X									1
A3	Manager les services	X									1
A4	Définir les priorités	X									1
A5	Renforcer et gérer les fournisseurs						X			X	2
A6	Etablir les commandes				X		X				2
A7	Réceptionner les commandes						X				1
A8	Ordonner					X					1
A9	Gérer et planifier les ressources					X					1
A10	Installer et régler les machines					X					1
A11	Fabriquer		X								1

A12	Manutentionner			X		X					2
A13	Assurer le contrôle qualité					X					1
A14	Assurer la maintenance		X								1
A15	Conditionner			X							1
A16	Expédier et livrer			X							1
A17	Gérer et suivre les clients						X	X			2
A18	Assurer la promotion, la prospection						X				1
A19	Comptabiliser les achats							X			2
A20	Comptabiliser les ventes					X	X	X			3
A21	Assurer les inventaires					X	X				2
A22	Etablir des cahiers de charges					X	X				2
A23	Définir et réaliser le prototype						X				1
A24	Valider le projet						X				1
FQ	Fréquence absolue	4	2	3	1	6	5	7	3	1	32

Source : inspiré de DFCG (2011 :13)

Sur la base du tableau, les inducteurs les plus pertinents seront retenus comme inducteurs d'activités que nous allons voir à l'étape suivante.

2-7-Le choix des inducteurs

Il s'agira de retenir un inducteur d'activités par centre de regroupement. Pour le choix des inducteurs, le caractère explicatif et la pertinence des inducteurs seront retenus comme base.

Dans tous les cas, il est préférable de se baser au maximum sur la valeur créée.

Lorsque ce travail de regroupement et de choix d'inducteurs est terminé, il est désormais possible de calculer le coût et le résultat à chaque objet de coûts.

2-8-Cacul du coût de revient et résultat par produit ou service

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 ou service. Il s'agira de répartir les coûts des centres de regroupement d'activités aux produits ou services. Aussi, de tenir compte des coûts directs rattachés aux produits ou services et du chiffre d'affaires par produit.

Le coût de revient correspond à la somme des ressources financières engagées afin de produire un produit ou de réaliser un service. Alors que la différence entre le chiffre d'affaires dégagé par le produit ou le service et son coût de revient permet ainsi de connaître sa rentabilité.

La détermination du coût de revient de chaque produit ou service permet de passer à l'étape finale qu'est l'analyse des coûts calculés. En effet, l'analyse des coûts renvoie au management des activités pour l'amélioration de la performance.

2-9-L'analyse des coûts obtenus

Dans un système de comptabilité à base d'activités, le coût de revient n'est pas que l'élaboration de calculs, c'est aussi l'analyse et l'amélioration des performances. Ainsi, à l'issue des calculs de coûts, il est indispensable d'interpréter les résultats obtenus. Sachant le prix d'un produit ou d'un service et son coût de revient, il est possible par exemple de savoir s'il est rentable ou pas. L'analyse des coûts permet également d'identifier les activités ayant un impact considérable dans la structure des coûts de réalisation d'un tel service et de déterminer ainsi leurs marges bénéficiaires. Elle se rapporte à la gestion des activités qui s'intéresse surtout à l'amélioration des performances dans une entreprise ou organisation.

Selon LAVERTY (2003 :6), le management par les activités cherche à accroître les performances globales en termes de qualité de service rendu aux clients tant en interne qu'en externe. Il se caractérise d'abord par l'analyse critique des activités avec la mise en évidence de celles qui sont rentables, ensuite par le niveau d'analyse des activités beaucoup plus fin que celui des sections homogènes et enfin par la recherche des facteurs de coûts avec la valorisation de leurs impacts.

Nous avons essayé à travers ce chapitre, d'étudier la démarche de conception d'un système de comptabilité par activités. L'étude nous a amené à l'élaboration progressive de la méthode de calcul du coût de revient et du résultat analytique en plusieurs étapes. Nos recherches ont également permis d'aboutir au constat qu'il y a pas un modèle standard de système de CPA pour tous les organismes car il est calqué sur la structure de l'organisme mise en place. Ainsi, selon des auteurs, la conception du système de CPA requière au moins six étapes :

- identification des processus ;
- identification des activités à partir des processus ;
- détermination des inducteurs de coûts ;
- répartition des ressources aux activités ;
- regroupement des activités ;
- choix des inducteurs.

Par ailleurs, elle est basée sur l'approche transversale de l'entreprise et contribue à améliorer les performances.

Avant de passer à la phase pratique de notre étude, nous aborderons au prochain chapitre la méthodologie choisie pour la conception de cette comptabilité à base d'activités au sein des Cours Sainte Bernadette.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE

Pour concevoir un système de comptabilité par activités aux Cours Sainte Bernadette, nous aurons besoins des informations nous permettant d'y arriver. Celles-ci permettent d'identifier les activités, les valoriser et de calculer les coûts de revient. Parmi les informations à recueillir il y a les différents processus de l'organisation, les activités, les ressources consommés et les acteurs. L'obtention de ces informations se fera grâce à plusieurs méthodes de collectes de données.

L'objet de ce chapitre est de définir nos choix méthodologiques. Ainsi, il est composé principalement de deux sections. Nous présenterons d'une part les méthodes de collectes de données, et d'autre part le modèle d'analyse.

3-1- Les méthodes de collecte des données

La collecte des données est essentielle à la réalisation de nos travaux. Elle se doit d'être organisée et méthodique afin d'obtenir des résultats précis. Pour obtenir les données devant nous permettre de concevoir le système de CPA, nous avons identifié les méthodes de collecte des données suivantes : la visite guidée, les entretiens, la documentation interne et l'observation directe et participante. A celles-ci s'ajoutent l'internet qui est devenu depuis quelques années une source d'information importante. Il est possible d'obtenir par exemple des données sur le site Internet de l'entité étudiée et sur les sites Internet des organismes similaires pour compléter la documentation.

Mais l'entretien et l'observation participante ont été nos principales sources de collecte des données. Par ailleurs, nous nous sommes quelquefois, appuyés sur des documents internes de l'organisation lorsqu'ils nous étaient accessibles.

3-1-1-La visite guidée

Au cours de notre stage, nous avons effectué la visite guidée au sein des Cours Sainte Bernadette, la partie administrative et les différentes préfectures (une préfecture gère un groupe de classe) en allant du Cours d'Initiation (CI) à la classe de troisième. Nous avons pu ainsi cerner les différents processus et activités, rencontrer les préfets des études, avoir un contact avec le personnel des Cours Sainte Bernadette.

3-1-2-L'analyse documentaire

L'analyse documentaire nous a permis de faire une prise de connaissance générale des Cours Sainte Bernadette. Elle nous a notamment permis de prendre connaissance de son historique et de ses processus internes. Nous avons pu ainsi identifier ses activités et ses ressources. Les documents auxquels nous avons eu recours sont :

- l'organigramme des Cours Sainte Bernadette ;
- la présentation des Cours Sainte Bernadette ;
- les rapports administratifs annuels 2013-2014 ;
- la gestion de la trésorerie dans une école catholique : cas des Cours Sainte Bernadette ;
- les interviews données par les préfets d'études ;
- les sites internet des organismes similaires.

Les données de la comptabilité générale et des ressources humaines nous ont aussi été d'une grande utilité.

Cependant, elles ont été complétées et confirmées par des informations obtenues grâce aux entretiens.

3-1-3-Les entretiens

Les entretiens nous ont permis de faire une prise de connaissance approfondie des Cours Sainte Bernadette.

Nous avons effectué des entretiens avec divers responsables des Cours Sainte Bernadette notamment la Directrice, le comptable, les préfets, le caissier etc.

Cela nous a permis d'avoir des informations sur les différents processus, notamment de la gestion de la trésorerie, ainsi que les informations quantitatives relatives à la consommation des ressources.

Les entretiens, comparativement aux autres méthodes de recueil de données offrent des avantages. Il s'agit entre autres :

- ✓ de la certitude que c'est la personne voulue qui répond aux questions posées ;
- ✓ des éclaircissements qui peuvent être apportés par rapport au contenu ou à la forme des questions des entretiens ;
- ✓ de la saisie des données qui n'est pas complètement indépendant de nous-mêmes :

- ✓ du contact direct avec celui ou celle qui informe.

Ce dernier point est particulièrement important surtout lorsque le sujet est aussi complexe que la conception d'une comptabilité à base d'activités.

Les interviews ont été précédées d'un premier contact qui a eu lieu lors de la visite guidée au sein des Cours Sainte Bernadette. Elles nous ont permis de faire comprendre notre démarche et l'intérêt de notre étude aux responsables des Cours Sainte Bernadette. Au cours de ces interviews, il nous a été expliqué globalement la gestion des coûts des services au sein des Cours Sainte Bernadette.

Nous avons pu ainsi identifier les processus, les activités, les acteurs et effectuer l'allocation des ressources aux activités.

Les interviews ont été réalisées à l'aide d'un guide d'entretien présenté dans la partie réservée aux annexes.

3-1-4-L'observation directe

L'observation directe consiste à suivre directement le déroulement d'une action. Elle nous a permis, au cours de nos travaux, de corroborer les résultats des entretiens, de comprendre les processus notamment ceux de gestion des coûts.

Nous avons pu assister le personnel administratif, plus particulièrement ceux de la direction administrative et de la comptabilité dans l'exercice de leurs fonctions. Au cours de ces périodes d'observation, nous avons pu poser des questions supplémentaires au personnel afin d'obtenir des éclaircissements ou des informations complémentaires.

De plus, nous avons pu, au cours de cette phase, faire l'inventaire des ressources consommées par les activités des différents services.

Le modèle d'analyse explique et schématise la démarche que nous allons adopter dans l'optique de la conception d'une comptabilité à base d'activités. Nous avons pu déterminer les méthodes qui vont nous permettre de collecter les informations nécessaires à notre étude, reste à voir notre modèle d'analyse.

3-2- Le modèle d'analyse

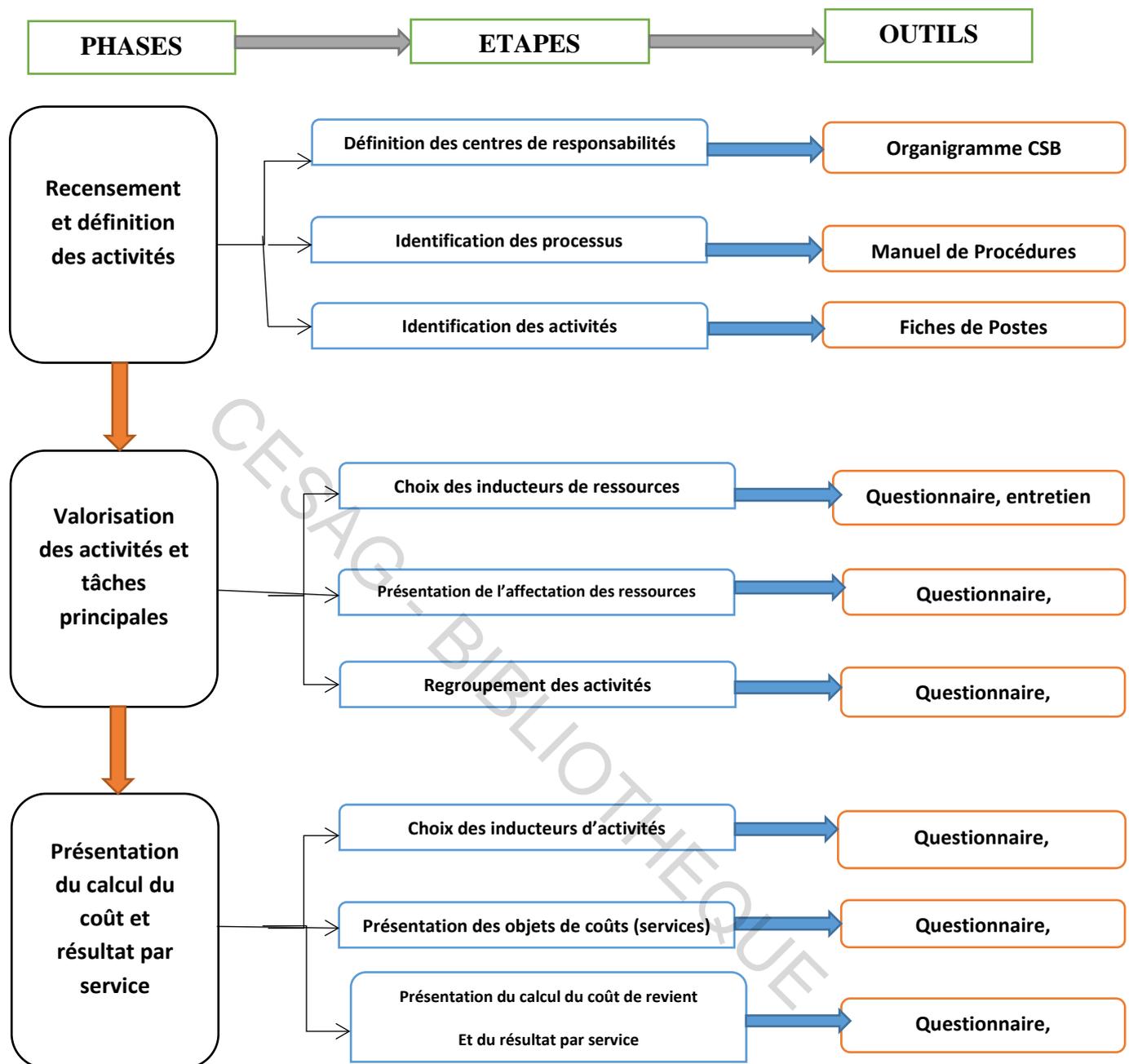
Le modèle d'analyse vise à schématiser une réalité. Cette réalité peut porter sur un objet. En effet, un modèle est une représentation simplifiée, schématique de tout ou partie d'une entreprise ou organisation dans un langage de représentation approprié (JIMENEZ et al., 2007 :55). En ce qui concerne notre étude, le modèle d'analyse porte sur la conception d'une comptabilité analytique, en occurrence un système de comptabilité par activités au Cours Sainte Bernadette.

Le modèle d'analyse est essentiellement décliné en trois phases. Ces phases sont subdivisées en neuf étapes et des outils éventuels sont utilisés à chaque étape. Les différentes phases sont :

- recensement et définition des activités ;
- Valorisation des activités et tâches principales ;
- Présentation du calcul de coût et de résultat par service ;

Le modèle d'analyse peut être représenté à l'aide de la figure suivante :

Figure 4 : Représentation du modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

La méthodologie de l'étude nous a conduit à aborder les méthodes de collecte de données utilisées pour le recueil des données relatives à la conception d'un système de comptabilité par activités au CSB. En outre, elle nous a permis d'établir un modèle d'analyse.

L'utilisation des outils adéquats associés à chaque source de collecte des données a été également abordée. Ce chapitre clôt ainsi la revue de littérature portant sur la conception d'un système de comptabilité par activités et constitue un pont pour passer au cadre pratique de l'étude.

Nous avons aussi dans cette première partie définie le cadre théorique et méthodologique de notre étude. Sur le plan théorique, nous avons fondé notre travail sur l'approche processus. Nous avons tout d'abord rappelé les principes fondamentaux de la comptabilité par activités. En effet, basée sur la représentation de l'organisation en activités, la comptabilité par activités a renouvelé le calcul et le suivi des coûts. Pendant longtemps appliquée par les entreprises industrielles, elle peut être déployée dans les entreprises de prestation de service pour la maîtrise des coûts de ceux-ci. De par son approche, elle contribue à l'amélioration de la performance globale. Nous avons aussi étudié la démarche de conception de cette comptabilité par activités.

Nous avons ensuite abordé la méthodologie de conception de la comptabilité par activités dont les concepts ont fait l'objet de nombreuses interprétations par des auteurs. En fin, nous avons présenté les méthodes de collectes de données nécessaires pour mener à bien notre étude. C'est ainsi qu'il s'agit d'explorer les entretiens, l'observation participante et l'analyse documentaire et la visite guidée. Ces méthodes de collecte des données sont suivies par la présentation du modèle d'analyse pour la conception de ce système de comptabilité par activités.

Le troisième chapitre permet ainsi de passer à la seconde partie qui porte sur le cadre pratique de l'étude.

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUE DE
L'ETUDE

Les outils d'aide à la prise de décisions dans les organisations sont nombreux et variés. Parmi les techniques de gestion dont dispose le manager, figure la comptabilité par activités qui favorise l'analyse et l'optimisation des coûts. Cependant, sa mise en place dans une organisation nécessite une méthodologie adéquate. Ainsi, sa conception fait appel à une démarche spécifique. Outil moderne de management stratégique, son approche est centrée sur les processus et les activités.

Dans la perspective de concevoir un système de comptabilité par activités, nous avons examiné à travers la revue littéraire ses principes fondamentaux, sa démarche de conception et la méthodologie à adopter. Ce qui nous permettra d'aborder méthodiquement la phase pratique de l'étude. Peu pratiquée par les organisations, la comptabilité par activités contribue à l'amélioration de la performance d'une entreprise en permettant une meilleure maîtrise des coûts.

La présente partie de l'étude comprend trois chapitres. Avant d'aborder la conception d'une comptabilité à base d'activités au sein des CSB, nous commencerons par la présentation de ces derniers pour terminer avec une analyse et des recommandations pour la mise en place de cette conception de comptabilité à base d'activités.

CHAPITRE 4: PRESENTATION DES COURS SAINTE BERNADETTE

Face aux insuffisances d'écoles privées catholiques dans la zone urbaine de Dakar, la paroisse Saint Pierre des SICAP Baobab qui venait à peine de naître vers les années 1960 a fait appel de la création d'une école privée catholique sous le nom des COURS SAINTE BERNADETTE (CSB). La demande fut acceptée et les CSB furent érigés la même année.

L'objet de ce chapitre est de présenter les CSB. Dans cette optique nous verrons successivement son historique et ses missions, son fonctionnement, son organisation et ses activités.

4-1-Présentation générale des Cours Sainte Bernadette

4-1-1-Historique et missions

✓ Historique

Les CSB situés au SICAP baobab à Dakar sont l'un des exemples de l'enseignement catholique au Sénégal.

Ils furent créés en 1960 sous l'initiative des sœurs de la Congrégation Saint Charles d'Angers déjà présente à Sainte Thérèse. Elle fut constituée d'abord de deux classes (CI et CP) de soixante élèves chacune et une case servant de Direction. Elle est dirigée à l'époque par Sœur Sainte Anne comme Directrice. Cette dernière fut Directrice de 1960 à 1967. De par son dynamisme et son zèle apostolique elle met en place une école modèle qu'elle veut solide au diapason du progrès moderne mais solidement implantée dans la culture africaine. Elle accueille les jeunes garçons et les jeunes filles.

De 1967 à 1972 Mère Agnès déjà présente depuis la création prend le relais dans la même perspective que Sœur Sainte Anne.

En 1965 les cours primaires du Sacré-Cœur ouvrent ses portes et accueillent les petits garçons des CSB, l'école devient ainsi une école de filles uniquement.

En 1970 il y a la mise en place de l'APE (Association des Parents d'Elèves).

En 1982 les CSB comptent déjà douze classes et quatre cent cinquante élèves.

De 1982 à 1995, les responsables de la congrégation font appel à la Sœur Marie Noellie qui était jusqu'alors la Directrice de l'école depuis 1973 à d'autres fonctions ; elle est remplacée

par Sœur Jean Baptiste SEMEDO qui est secondée dans sa tâche par un assistant. Au départ de la Sœur SEMEDO les CSB comptaient vingt-six classes

De 1995 à 2005, la Sœur Pauline DIATTA prend le relais de la direction des CSB. Elle met en place une cantine scolaire un kiosque, les cours de karaté facultatifs et des cours d'informatique. C'est également lors de son administration qu'est née l'Amicale des anciens en 2001.

De 2005 à 2013 Sœur Marie Madeleine DIOUF succède à Sœur Pauline DIATTA. Elle veut consolider la vie pédagogique et coopérative. Le personnel s'organise en commission et apporte leurs collaborations dans la vie scolaire et parascolaire. Elle s'est mise au service des CSB en Octobre 2005. L'établissement compte vingt-quatre classes avec un effectif de mille deux cents seize élèves.

De 2013 à nos jours : Sœur Reine Marie BADIANE prend le flambeau.

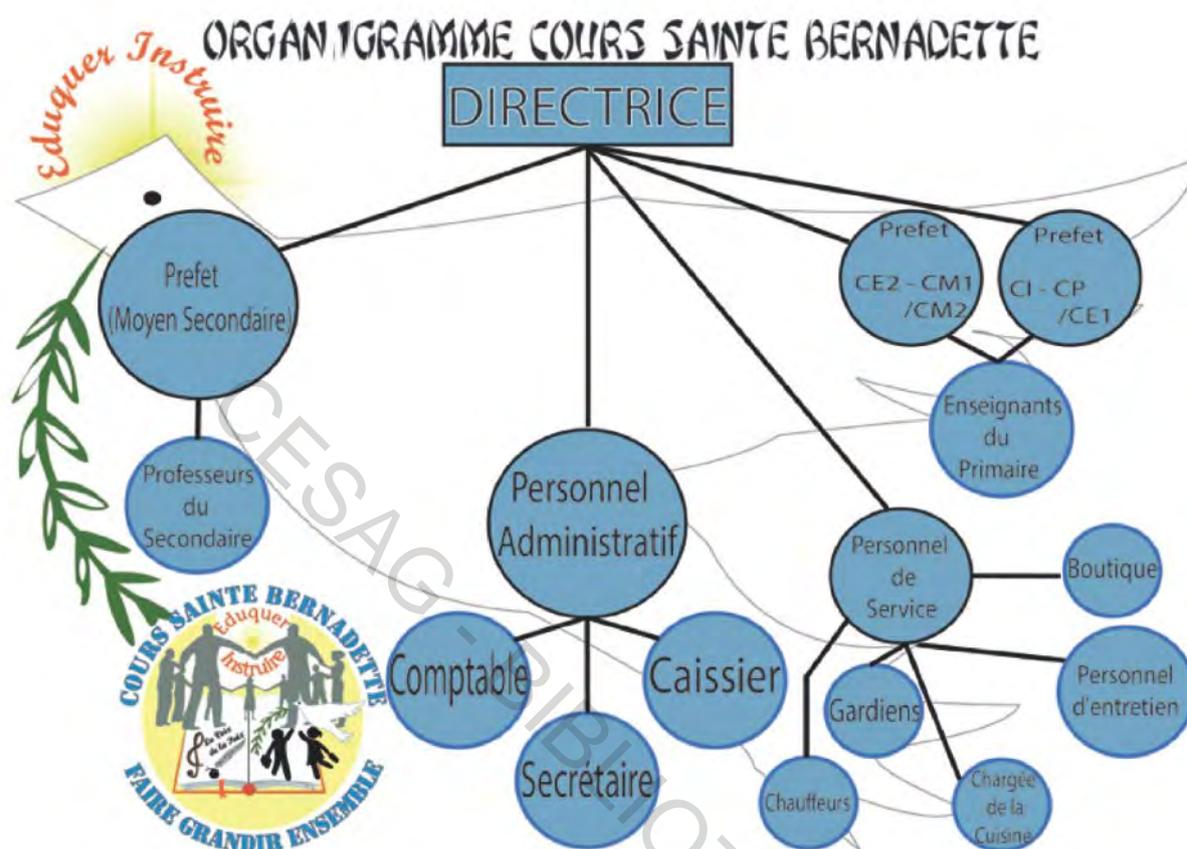
✓ *Missions*

Les CSB, une école catholique de l'archidiocèse de Dakar comprend un cycle primaire et un cycle d'enseignement moyen. Entre autres missions les CSB entendent :

- instruire, éduquer les enfants pour une formation humaine globale avec référence à Dieu ;
- éduquer les élèves à la loyauté, à la franchise et au respect rigoureux du bien-être d'autrui ;
- procurer à ses élèves une formation spirituelle (l'enseignement de la catéchèse est obligatoire pour les enfants chrétiens et celui de la morale pour les enfants musulmans).

4-1-2-Les Services

Figure 5 : Organigramme des CSB



Source : Direction CSB (2011)

✓ Service administration et entretien

Le service administration est composé d'une Directrice, d'un Comptable, d'un caissier, d'un secrétaire et des techniciens de surface. En termes d'administration, le comptable et le caissier relèvent tous les deux de la Directrice des CSB. Cette dernière a autorité sur eux pour tout ce qui relève du fonctionnement, du règlement intérieur des CSB, à la discipline et aux règles de l'organisation de leur travail.

La Directrice assure sa mission sous l'autorité et le contrôle de l'Office National de l'Enseignement Catholique au Sénégal (ONECS), les relations sont permanentes, personnelles et confiantes. Ces relations embrassent tous les domaines de gestion humaine, administration et financière des CSB

✓ **Le service enseignement**

Les CSB comprennent un cycle primaire et un cycle moyen. Le cycle primaire comprend vingt-quatre classes, deux bureaux et une salle des maîtres. Il y a vingt-quatre enseignants sortant tous de l'école de formation des instituteurs du privé catholique de Mbour, trois suppléants qui sont en permanence à l'école et un ou deux stagiaires. Cette équipe est sous la tutelle de deux préfets d'études. Un préfet d'études qui gère un premier niveau (du CI au CE1) et un autre préfet d'étude qui gère le second niveau (du CE2 au CM2).

Le cycle moyen compte douze classes, un bureau et une salle des professeurs. Son personnel est constitué de professeurs titulaires mais surtout de vacataires. On y trouve onze professeurs titulaires contre quinze vacataires. Ces professeurs du cycle moyen sont tous sous la gestion d'un préfet d'étude considéré comme un principal dans les écoles publiques.

✓ **Le service transport**

Le service transport est constitué de bus et d'un personnel de gestion. Nous y trouvons cinq lignes de deux rotations quotidiennes. Sa mission est de ramasser les élèves le matin et de les déposer à la descente avec une sécurité maximale. Il comprend cinq bus, cinq chauffeurs et cinq convoyeurs. Les chauffeurs veillent à la bonne conduite et les convoyeurs gèrent les enfants depuis le ramassage jusqu'à la descente du bus. Le montant de l'abonnement pour les lignes s'élève à vingt cinq mille francs et la mensualité à quatorze mille francs quel que soit la destination de l'enfant.

✓ **Le service cantine /kiosque**

Les CSB ont un service qui gère tout ce qui est restauration en son sein. Ce service peut être divisé en deux sous-services à savoir d'une part le kiosque et d'autre part la cantine. En ce qui concerne le kiosque c'est le lieu de la vente des friandises géré par trois jeunes dames. Ce sous-service ouvre ses portes le matin de bonne heure et fonctionne jusqu'à la descente des élèves. Il procure aux enfants toutes les saveurs et délices dont ils ont besoin à des prix embattant. Quant à la cantine qui s'active à prodiguer les repas aux enfants pendant les pauses, nous y trouvons toutes les femmes du service entretien à part les deux dames cuisinières. Ce sous-service ne fonctionne que pendant les pauses et son accès est autorisé par un abonnement mensuel dont le montant varie selon les options choisies.

4-1-3-Le Fonctionnement des CSB

Comme toute autre école, les CSB ont défini un règlement intérieur aussi pour les enseignants que pour les élèves. Ils sont tous tenus de suivre à la lettre celui-ci dans le but du bon fonctionnement de la structure.

Concernant les enseignants, ils sont tenus d'appliquer les programmes officiels en vigueur. Ils suivent les horaires des classes établies par la direction. Ils sont tenus d'être à l'école quinze minutes avant les débuts des cours. Les retards et les absences trop fréquents ne sont pas tolérés.

Concernant les élèves, ne peut assister au cours que celui qui a payé sa scolarité. Il leur est demandé de se présenter à l'école dans une tenue simple, propre et descente. Le port de la tenue leur est obligatoire pour pouvoir entrer en classe. En cas d'absence, ils sont tenus d'apporter les pièces justificatives de celle-ci.

Les classes ont lieu du lundi au vendredi de 8h00 à 13h00 et de 14h00 à 16h00. Entre les cours qui se suivent dans le calme et la discipline, deux pauses leur est accordées. La première à 09h50 pour le cycle moyen et 10h30 pour le cycle primaire, la deuxième pause à 13h00 pour les deux cycles.

Des compositions sont organisées tous les fins de semestres et des contrôle continus tout au long de l'année. Pour passer en classe supérieure une moyenne de dix sur vingt (10 /20) est exigée à chacun.

En dehors des enseignants et des élèves, les autres services fonctionnement également selon des règles bien précis. En effet, la direction ouvre ses portes dès 07h30. Ainsi, elle est lieu des réclamations et des doléances de tous genres. Celles-ci sont faites auprès du comptable ou de la directrice surtout si elles concernent le paiement de la scolarité. Le caissier quant à lui encaisse à longueur de journée les paiements de scolarités. Le secrétaire dirige les parents selon la nature de leurs problèmes. Le service ferme ses portes à 17h00. On peut aussi parler de la cantine et du kiosque. S'agissant du kiosque, il est ouvert de 8h00 à 17h00. C'est le lieu où les enfants peuvent acheter des friandises. La cantine quant à elle reçoit les enfants qui y sont abonnés. On peut également parler du service d'entretien rattaché au service administration qui a pour rôle de tenir l'établissement propre. Il travaille le matin avant la venue des élèves mais aussi le soir quand tout le monde est déjà parti.

Entre autre service nous pouvons noter le transport. Il est constitué des chauffeurs pour effectuer les différentes missions des CSB à l'intérieur de la ville mais aussi en dehors de la ville. A côté de celui-ci il y a les chauffeurs des différentes lignes qui ramassent et déposent les élèves abonnés. Ces chauffeurs effectuent deux trajets journaliers (le matin et le soir à la descente). Ce personnel du service transport est régit par leur propre règlement qui n'est pas le même que les autres employés.

Les CSB font preuve de sérieux dans son fonctionnement et ceci dans un esprit de famille.

4-2-Présentation du service Comptable des Cours Sainte Bernadette

4-2-1-Présentation

Comme dans toute organisation ou entreprise, les CSB ont un bureau comptable qui gère tout ce qui est en rapport avec l'argent. Ce bureau est la mémoire financière écrite des CSB. On y trouve un comptable qui gère l'ensemble des flux entrants et sortants des CSB. Il travaille avec un matériel plus ou moins sophistiqué comprenant un serveur, un ordinateur fixe et une connexion internet à haut débit. Il gère tous les dossiers financiers. Il est sous la tutelle de la directrice et ordonne à son absence. Il recueille les informations enregistrées par le caissier tous les jours pour faire la situation de tous les comptes du personnel mais aussi des CSB. Dans ce bureau nous avons également les archives de tous les exercices passés mais aussi des pièces de caisses et bulletins de salaires du personnel des mois.

4-2-2-Le fonctionnement

Le fonctionnement du service comptable des CSB repose sur la gestion des entrées de caisses et des sorties de caisse. Ceci passe par des enregistrements qui se font au niveau du bureau du caissier d'abord avant de faire un transfert chez le comptable où toutes les pièces de caisses sont centralisées.

Nous allons commencer par citer les éléments qui sont les entrées de caisses à savoir :

- ❖ La scolarité ;
- ❖ La demi-pension et le kiosque ;
- ❖ Les subventions de l'Etat ;
- ❖ Les dons ;
- ❖ Les divers.

A côté de ces entrées nous avons des sorties significatives de caisses qui peuvent être entre autres :

- ❖ Les salaires du personnel ;
- ❖ Les dépenses ;
- ❖ Les sorties exceptionnelles ;
- ❖ Les relations avec les tiers et la banque.

4-2-3-Organisation de la comptabilité

Une bonne organisation de la trésorerie consiste à assurer la solvabilité de l'entreprise au moindre coût, cela signifie que l'entreprise doit être en mesure d'honorer ses échéances financières à tout moment, en maintenant une encaisse minimum. Par ailleurs, elle appelle, ou au contraire maximise le rendement des placements de ses excédents de trésorerie éventuels. La gestion de la trésorerie repose par conséquent sur le couple « sécurité / rentabilité ».

Pour parer au risque de manque de liquidité ou d'insolvabilité (rupture du service de caisse, cessation de paiement, etc.), l'entreprise doit maintenir un certain niveau de trésorerie, car en pratique il est très difficile d'assurer une parfaite synchronisation entre les encaissements et les décaissements. Dans le même temps, elle doit viser à réduire l'impact négatif de cette rentabilité des disponibilités oisives en leur assurant des bons placements financiers.

Les CSB se basent sur ces critères expliqués ci-dessus pour assurer l'organisation de la comptabilité en son sein.

4-2-4-La détermination des coûts des services (voir le compte d'exploitation des CSB)

Pour ce qui concerne ce sous-titre, nous allons nous intéresser au compte d'exploitation des CSB pour voir de près les charges dégagées au niveau de chaque service mais aussi les produits enregistrés.

Tableau 9 : Compte d'exploitation des CSB

A-Produits d'exploitation	297 941 968
• Vente d'articles et de fournitures scolaires	13 857 160
• Scolarités classiques	220 575 900
• Revenus des locations	140 000
• Informatique	5 905 000
• Etudes	23 654 000
• Cours de vacances	4 444 000
• Clubs sportifs	1 007 500
• Transport	1 000 939
• Cantine et kiosque	10 000 000
• Recettes	19 000 000
• Ventes blouses / uniformes	13 095 300
• Subventions d'Etat	3 178 854
• Prime aux examens	1 083 125
B-Charges d'exploitation	233 083 535
▪ Rémunération personnel	160 674 447
▪ Matières et fournitures consommées	45 385 042
▪ Variations de stocks	-12 141 170
▪ Frais de transport	860 010
▪ Autres services consommés	4 607 691
▪ Autres charges d'exploitation	33 697 515
C-Résultat d'exploitation (A-B)	64 858 433
D-Produits exceptionnels de la période	1 140 510
▪ Autres produits exceptionnels	1 140 510
E-charges exceptionnelles de la période	6 325
▪ Autres charges exceptionnelles	6 325
F-Résultat exceptionnel de la période (D-E)	1 134 185
G-Surplus de la période (F+C)	65 992 618
H-Charges non décaissées	13 839 426
▪ Dotation aux amortissements	13 839 426
I-Résultat net de l'exercice (G-H)	52 153 192

4-2-5-Les Activités

Nous avons plusieurs activités au niveau des CSB mais elles sont pratiquées par des personnes ou d'employés ne relevant pas du même service. Au niveau de chaque service nous pouvons énumérer quelques activités. Pour mieux apprécier ces activités nous allons les voir en ce qui concerne chaque personne dans son service. Ainsi, nous allons commencer par le plus haut puis descendre comme à l'exemple des services cités.

✓ *Les activités de la directrice au niveau du service administration*

Elle relève administrativement de l'autorité du directeur diocésain. Il lui incombe le devoir d'assurer la coordination, la supervision et le contrôle des différents services constitutifs pour un bon fonctionnement des CSB en conformité avec la mission et les orientations des autorités diocésaines. La directrice n'a pas qualité d'encaisser, ni de garder les fonds relevant au CSB sous quelques formes que ce soit. Elle a toutefois autorité à restreindre ou contrôler ceux-ci. Elle assure également la supervision, la coordination et le contrôle du personnel des CSB déléguant des pouvoirs strictement nécessaires.

✓ *Les activités du comptable au niveau du service administration*

Le comptable collecte, contrôle, traite et communique dans les délais acceptables de façon conforme et sous les formes requises l'intégralité des transactions comptables relatives au fonctionnement, au financement, à l'utilisation des ressources économiques et financières des CSB. Son travail se résume ainsi :

- classer les pièces comptables ;
- saisir les pièces comptables ;
- faire le rapprochement bancaire ;
- traiter les salaires ;
- conserver le chéquier et faire les pièces de banque à la demande de sa direction.

✓ *Les activités du secrétaire au niveau du service administration*

Il est chargé avant tout de l'accueil de tout le monde au CSB. Il effectue entre autres activités :

- les inscriptions des nouveaux venus ;
- la facturation de la scolarité des élèves tous les mois ;
- la saisie des notes pour les contrôles continus et les compositions ;

-la gestion du courrier administratif de tous les CSB.

✓ *Les activités du caissier au niveau du service administration*

Il est le seul habilité à encaisser les fonds des CSB et à leur conservation. Il est chargé du dépôt à la banque des montants encaissés. Il est aussi chargé du paiement au billetage des enseignants après les travaux préliminaires du comptable. Il assure tout encaissement ou décaissement sous l'ordre de la Directrice ou du comptable.

✓ *Les activités des techniciens de surface*

Etant aux nombres de dix (cinq hommes et cinq dames), les techniciens de surface gèrent la propreté de tous les CSB durant toute la journée. Entre autres activités ils participent à la surveillance des élèves pendant les pauses et à la gestion des ouvertures et fermetures des portes des classes et de l'établissement. Mais leur principale activité est celle du nettoyage de l'établissement partant de la cour, des classes jusqu'aux toilettes.

✓ *Les activités des préfets au niveau service enseignement*

Le préfet assure, sous l'autorité du directeur de l'établissement, la coordination pédagogique et administrative au niveau d'un groupe de classes dont il a la charge. Il est responsable devant le directeur de l'organisation pédagogique, de l'organisation administrative, des infrastructures et du contrôle des enseignants dans sa section. Pour cela il doit mener les activités suivantes :

-d'attribuer à chaque enseignant sa classe ;

-de confectionner les emplois du temps ;

-de contrôler et d'évaluer le travail des enseignants ;

-d'organiser des rencontres pédagogiques ;

-de faire respecter dans sa section, les dispositions réglementaires en vigueur au sein de l'établissement ;

-d'accueillir des parents d'élèves de sa section dans le cadre pédagogique et administratif ;

-de présider les conseils de classes en l'absence du directeur ;

-d'établir les dossiers des élèves aux différents examens officiels ;

-de rédiger les rapports administratifs des enseignants, et les soumettre à la signature du directeur.

✓ *Les activités des enseignants au niveau du service enseignement*

Les enseignants des CSB garantissent le savoir scolaire. Ils assument les missions fondamentales d'éducation du futur citoyen. Plus précisément, ils sont responsables de l'encadrement pédagogique et de l'initiation aux valeurs culturelles et civiques.

Même s'il ne répond pas de toutes les conditions matérielles de son action, son sens de l'efficacité lui commande d'œuvrer pour que ses élèves :

- aient chacun un livre de lecture ;
- aient au moins un livre de calcul pour deux ;
- aient chacun quatre cahiers au moins ;
- aient chacun une ardoise dans les petites classes ;
- disposent d'un matériel individuel adapté aux cours.

Pour réaliser les performances que l'institution attend de lui, l'enseignant se fera en outre les activités suivantes présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 8 : Activités des enseignants

L'enseignant se fera le devoir de :
➤ Veiller à ce que ses élèves s'impliquent effectivement dans toutes les activités péri, para et post-scolaires ;
➤ Veiller à ce que ses élèves respectent le règlement intérieur de l'école ;
➤ Veiller à ce que ses élèves participent à l'embellissement et à la fonctionnalité de la classe et de l'école.
➤ Faire faire aux élèves au moins trois exercices écrits par jour ;
➤ Faire une révision des acquisitions, par discipline, une fois tous les quinze jours ;
➤ Faire une composition tous les deux mois, au moins ;
➤ Faire faire des exercices supplémentaires pour les élèves faibles ;
➤ Faire faire des travaux à effectuer à domicile ;
➤ Faire les corrections régulièrement et les restituer aux élèves ;
➤ Tenir à jour un cahier de préparation ;
➤ Tenir à jour un cahier-journal ;
➤ Tenir à jour un cahier de conseils ;
➤ Tenir à jour un fichier pédagogique ;
➤ Tenir à jour un cahier de gestion du patrimoine de la classe ;
➤ Tenir à jour un cahier de compte-rendu de rédaction ;
➤ Tenir à jour un cahier de recherche.

Source : Cahier des charges des maîtres (2011)

✓ ***Les activités des chauffeurs et convoyeurs au niveau du service transport***

Les chauffeurs et convoyeurs gèrent le transport des élèves abonnés. Ils effectuent deux rotations journalières, une le matin et l'autre le soir. En ce qui concerne les chauffeurs, ils s'occupent de bien conduire les bus et leur entretien quotidien. Ils participent aussi à l'assiduité des convoyeurs sans qui ils ne peuvent pas bien effectuer leur travail. Pour ce qui concerne les convoyeurs, ce sont eux qui descendent des bus pour aller ramasser les enfants se trouvant à une distance des bus mais aussi c'est eux qui conduisent les enfants surtout s'il s'agit de traverser la chaussée. Dans le bus ils veillent à ce que les enfants aient une bonne conduite vis-à-vis de leurs camarades ou du chauffeur.

✓ ***Les activités des serveuses et des vendeuses au niveau des services cantine / kiosque***

Au niveau de la cantine les femmes ont comme activités :

- faire la cuisine de différents plats ;
- servir le repas en se référant des abonnements des élèves ;
- nettoyer les ustensiles de cuisine une fois le service fini ;
- ranger tous les bagages se trouvant à la cantine ;
- gérer les enfants pendant le repas à l'intérieur de la cantine ;

Au niveau du kiosque nous pouvons citer comme activités :

- acheter des friandises à vendre ;
- faire l'inventaire du montant des achats ;
- préparer certaines friandises avant la vente ;
- vendre des friandises et autres ;
- verser quotidiennement le montant vendu (à la descente).

CHAPITRE 5 : CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE A BASE D'ACTIVITES AU COURS SAINTE BERNADETTE

Après avoir présenté les CSB au chapitre précédent, nous examinerons dans le présent chapitre la conception du système de CPA. Il s'agira d'analyser les processus et les activités afin d'aboutir à la présentation du modèle de calcul des coûts de revient et de résultats analytiques selon la méthode ABC. Au regard de la complexité des systèmes de production et ou d'élaboration de services, l'entreprise est considérée de nos jours comme une entité dans laquelle la combinaison d'activités résultantes des processus permet d'offrir un produit ou un service à un client interne ou externe. D'où la nécessité de recourir à l'approche processus pour concevoir un tel système.

La finalité de ce chapitre est donc de concevoir un système de CPA au CSB à partir de l'approche processus. Cette approche nous permettra d'identifier les activités en vue de leur allouer les ressources qu'elles nécessitent. Ainsi, nous identifierons d'abord les différentes activités réalisées par les acteurs. Ensuite, nous envisagerons l'affectation des ressources aux activités et présenterons le modèle de calcul des coûts de revient des produits, services ou objets de coûts suivi de l'analyse des coûts à travers le management par les activités. Enfin, nous donnerons quelques recommandations dans une perspective de la mise en œuvre du système ABC.

5-1-L'analyse des activités

L'analyse des activités consiste à identifier les différents processus à partir des centres de responsabilité au CSB. La connaissance de ces derniers nous permettra également de déterminer les inducteurs de coûts par lesquels les ressources seront allouées aux activités. En outre, cette phase nous servira de base pour la suite de notre étude.

Cette phase se déroulera en trois étapes à savoir :

- ✚ L'identification des centres d'activités aux seins desquels se réalisent les activités ;
- ✚ L'identification des processus qui constituent l'enchaînement des activités ;
- ✚ Et l'identification des activités qui regroupent les tâches.

5-1-1-L'identification des centres de responsabilité

Le découpage de l'entreprise en centre d'activités permet d'allouer les ressources. En effet, l'organisation en centres d'activités ou de responsabilités tend à se généraliser en interne dans

l'entreprise. De ce fait, les relations clients-fournisseurs permettent de concilier les avantages en termes de souplesses et de réactivité par rapport aux économies d'échelle induites par la taille de l'organisation. Ainsi, la subdivision en centres de responsabilités facilite le contrôle de la gestion.

Un centre d'activités désigne l'unité de gestion de l'entreprise pilotée par un responsable. Il peut être constitué d'un groupe d'acteurs de l'entité regroupés autour d'un responsable à qui l'on a accordé les moyens en vue d'atteindre les objectifs qui lui ont été assignés.

Les CSB étant une organisation de taille moyenne comprend trois centres de responsabilités. Cependant, pour l'analyse des processus transversaux et les activités nous avons désignés ces centres comme suit :

- Administration générale, composée de la comptabilité et du secrétariat ;
- L'enseignement composé des trois préfectures ;
- Les services composés du transport, la cantine et le kiosque.

A partir de ces centres nous identifierons les principaux processus nécessaires à l'identification des activités.

5-1-2-L'identification des processus

Après avoir déterminé les différents centres de responsabilité, il s'agira de cibler et de décrire les processus pour en déduire les activités. D'une manière générale, le processus est considéré comme un ensemble d'activités qui transforme des éléments d'entrée en des éléments de sortie.

Ainsi, pour la détermination des activités, il est important d'identifier au préalable les processus qui peuvent être liés entre eux. Selon la nature des données de sortie, les processus peuvent être caractérisés en processus de direction, de réalisation et de support.

Selon l'International Standard Organisation-ISO-9000 version 2000, l'identification méthodique des processus utilisés au sein d'un organisme et de leurs interactions, peuvent être qualifiés d'approche processus. Notre démarche d'identification des activités consommatrices de ressources s'appuie donc sur cette approche. Le tableau suivant donne une représentation des processus ciblés à partir des centres de responsabilité des CSB.

Tableau 8: représentation des processus-centres de responsabilité des CSB

	Fonctions  ↓ Processus	Administration générale	Enseignement	Services
Processus de direction	P1 : Pilotage générale	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
	P2 : Accueil et information	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
	P3 : Exploitation	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Processus de métier	P4 : Enseignement	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
	P5 : Contrôle	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
	P6 : Evaluation	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
Processus de support	P7 : Trésorerie	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
	P8 : Comptabilisation	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
	P9 : Facturation	<input checked="" type="checkbox"/>		

Légende : P1 : processus ; Pi ; processus de rang « i » allant de 1 à 9

: selon l'implication du centre dans le processus

Source : Nous-même à partir de l'organigramme des CSB

Cette représentation en processus-centre de responsabilité vise à connaître l'interdépendance qui existe entre les processus et les centres d'activités au sein de l'entité. En outre, la mise en évidence des processus permet de procéder à l'identification des activités.

5-1-3-L'identification des activités

L'identification des activités s'effectue à partir de la subdivision de chaque processus en activités. En effet, l'activité constitue l'événement intermédiaire entre le processus et la tâche. La tâche quant à elle représente le premier niveau de description sommaire d'une opération.

A ce stade d'analyse des activités, le recours à des entretiens auprès du personnel afin de connaître les activités qu'ils réalisent est indispensable. Cela permettrait de valider les descriptions des activités dans le cahier des charges de chaque fonction. Outre les entretiens,

la participation à l'exécution d'un processus permet de se faire une idée sur certaines activités accomplies par les acteurs. Nous nous appuierons également sur des fiches de postes.

Nous identifierons les différentes activités à l'aide du tableau ci-dessous. Toutefois, la représentation de la relation activités-processus est fournie en annexe....telles que listées dans le tableau suivant.

Tableau 9 : détails de chaque processus pour déterminer les activités

Processus	Finalités du processus	Activités du processus
P1 : Pilotage générale	Les principales finalités du processus est de définir l'orientation générale pour les CSB, d'attribuer les ressources et de déléguer les responsabilités pour l'atteindre des objectifs	<ul style="list-style-type: none"> -élaborer la stratégie ; -définir les objectifs ; -déléguer les responsabilités ; -Attribuer les ressources ; -coordonner les activités ; -superviser la performance ; -gérer les relations externes ; -gérer la communication externe.
P2 : Accueil et information	La finalité est d'accueillir et orienter les parents d'élèves ainsi que toute personne étrangère au CSB ; recevoir le courrier administratif et répondre aux appels téléphoniques.	<ul style="list-style-type: none"> -recevoir le courrier ; -distribuer le courrier ; -recevoir les appels téléphoniques ; -accueillir les parents d'élèves ; -orienter les visiteurs ; -classer les dossiers reçus
P3 : Exploitation	Mettre en œuvre l'opérationnalisation des outils matériels et ressources humaines. Concevoir aussi un cadre d'épanouissement selon les besoins des membres et	<ul style="list-style-type: none"> -mettre en place des outils didactiques ; -configurer les infrastructures matérielles ; -intégrer les programmes en vigueur ;

**Conception d'une comptabilité à base d'activités au niveau des écoles privées Catholiques :
Cas des Cours Sainte Bernadette**

	suivre les programmes en vigueur	<ul style="list-style-type: none"> -planifier les évaluations standardisées ; -entretenir et maintenir les automates ; -déterminer les schémas comptables ; -assister le client.
P4 : Enseignement	Former les élèves selon le programme en vigueur avec des cours bien documentés, des contrôles de connaissances permanentes, des sanctions, des rencontres avec les parents	<ul style="list-style-type: none"> -préparer des fiches ; -administrer du cours ; -donner des exercices quotidiennement ; -donner des évaluations ; -corriger tous les travaux et devoirs.
P5 : Contrôle	Permettre une gestion optimale des ressources, fournir l'information aux supérieurs, coordonner les activités et influencer les comportements des acteurs dans l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> -élaborer des rapports administratifs ; -suivre les ressources mises à sa disposition ; -communiquer l'information produite ; -analyser la performance ; -organiser le système de l'information ; -élaborer les rapports d'activités.
P6 : Evaluation	La finalité de ce processus est de veiller que les travaux dans tous les services soient bien exécuté en minimisant certaines erreurs pour parvenir à attribuer des notes de fin d'année à tout un chacun.	<ul style="list-style-type: none"> -surveiller les travaux dans chaque service ; -établir des évaluations à mi- année scolaire ; -procéder à des interrogations semestrielles ; -attribuer des notes aux travailleurs ; -soumettre des rapports administratifs aux supérieurs hiérarchiques.
P7 : Trésorerie	Permettre aux CSB d'être en mesure d'honorer ses échéances financières à tout moment et maximiser le rendement des ressources existantes.	<ul style="list-style-type: none"> -élaborer des plans de trésorerie ; -effectuer des paiements ; -suivre les encaissements ; -bien gérer la caisse ;

		<ul style="list-style-type: none"> -recouvrir les créances impayées ; -étudier les possibilités de placements.
P8 : Comptabilisation	<p>Concevoir la mémoire qui rythme la vie financière des CSB, de connaître à tout moment la position de trésorerie, de produire au moins une fois par an les états financiers de synthèse ou le compte d'exploitation des CSB.</p>	<ul style="list-style-type: none"> -organiser la comptabilité ; -établir les documents comptables ; -enregistrer toutes les opérations ; -classer les pièces justificatives ; -suivre les comptes des tiers ; -analyser les traitements comptables ; -effectuer les rapprochements bancaires ; -élaborer les déclarations fiscales ; -suivre l'échéancier des travaux fiscaux ; -actualiser les informations fiscales.
P9 : Facturation	<p>La finalité de ce processus est la gestion des facture du client, allant de la collecte de toutes les informations jusqu'à l'intégration de la facture en comptabilité.</p>	<ul style="list-style-type: none"> -collecter les informations ; -revoir les réductions et autres montants ; -calculer la facture ; -prévisualiser la facture ; -éditer la facture ; -intégrer la facture en comptabilité.

Source : nous-mêmes

Signalons par ailleurs que chacune des activités présentées ci-dessus regroupe un ensemble de tâches élémentaires.

5-2-L'affectation des ressources aux activités

Dans cette sous-partie nous verrons successivement l'identification des ressources à affecter aux activités, l'identification des inducteurs de ressources et l'allocation des ressources financières.

5-2-1-L'identification des ressources à affecter aux activités

Les coûts indirects par rapport aux produits seront imputés sur les activités. Or la plupart des ressources financières relatives aux produits sont directes par rapport aux activités. Il s'agit alors de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources mise en place dans la méthode des sections homogènes. Ainsi par exemple, les ressources mobilisées pour les activités de support ne sont plus allouées aux coûts des produits par des clés de répartition arbitraires.

Rappelons que la CPA repose sur un principe selon lequel « les produits consomment des activités lesquelles consomment des ressources ». Ainsi, des inducteurs de coûts ou de ressources permettent de ventiler les ressources financières vers les activités identifiées et les inducteurs d'activités répartissent le coût des activités entre produits. Ce travail de ventilation est nécessairement le fruit d'un entretien avec les opérationnels.

Les ressources à affecter provisoirement proviennent essentiellement de la comptabilité financière qui les classe par nature. La comptabilité étant informatisée, ces données sont extraites du logiciel SARI II, d'où l'imputation a été faite par fonction pour certaines charges à partir des sections analytiques.

Il s'agit notamment :

- les charges de personnel constituées de la rémunération du personnel des CSB ;
- des frais de transport dont les transports administratifs, les voyages et les déplacements ;
- les charges de communication, d'eau et d'électricité ;
- les charges d'acquisition de matériel d'exploitation ;
- les autres charges courantes telles que les rémunérations d'administrateurs et les dons.

Plus généralement, il s'agit des charges de la « classe 6 » prévues par le plan comptable du système comptable de l'OHADA. Une fois l'inventaire des frais effectué, il s'agit d'identifier les facteurs explicatifs de la consommation des ressources, appelés « inducteurs de ressources ».

5-2-2-L'identification des inducteurs de ressources

Les inducteurs de ressources permettent d'affecter raisonnablement les ressources aux différentes activités identifiées. Une activité peut avoir un ou plusieurs facteurs de causalité. Il

Il y a des ressources qui seront affectées directement aux activités et d'autres ressources comme elles concernent plusieurs activités seront réparties à partir d'inducteur de ressources

Le tableau ci-dessous, présente les activités et les inducteurs de ressources retenus

Tableau 10 : correspondance activités-inducteurs de ressources

<i>ACTIVITES</i>	<i>REFERENCES D'ACTIVITES</i>	<i>INDUCTEURS RETENUS</i>
élaborer la stratégie	P1A1	Nombres de services
définir les objectifs	P1A2	Nombres de services
déléguer les responsabilités	P1A3	Nombres de services
Attribuer les ressources	P1A4	Nombres de services
coordonner les activités	P1A5	Nombres de services
Superviser la performance	P1A6	Nombres de services
gérer les relations externes	P1A7	Nombres de services
gérer la communication externe	P1A8	Nombres de services
recevoir le courrier	P2A1	Nombres de jours travaillés
distribuer le courrier	P2A2	Nombres de jours travaillés
recevoir les appels téléphoniques	P2A3	Nombres de jours travaillés
accueillir les parents d'élèves	P2A4	Nombres de jours travaillés
orienter les visiteurs	P2A5	Nombres de jours travaillés
classer les dossiers reçus	P2A6	Nombres de jours travaillés
mettre en place des outils didactiques	P3A1	Nombres de jours travaillés
configurer les infrastructures matérielles	P3A2	Nombres de jours travaillés
intégrer les programmes en vigueur	P3A3	Nombres de jours travaillés

**Conception d'une comptabilité à base d'activités au niveau des écoles privées Catholiques :
Cas des Cours Sainte Bernadette**

planifier les évaluations standardisées	P3A4	Nombres de jours travaillés
entretenir et maintenir les automates	P3A5	Nombres de jours travaillés
déterminer les schémas comptables	P3A6	Nombres de jours travaillés
assister le client	P3A7	Nombres de jours travaillés
préparation des fiches	P4A1	Volumes horaires travaillés
administration du cours	P4A2	Volumes horaires travaillés
donner des exercices quotidiennement	P4A3	Volumes horaires travaillés
donner des évaluations	P4A4	Volumes horaires travaillés
corriger tous les travaux et devoirs.	P4A5	Volumes horaires travaillés
élaborer des rapports administratifs	P5A1	Volumes horaires travaillés
suivre les ressources mis à sa disposition	P5A2	Volumes horaires travaillés
communiquer l'information produite	P5A3	Volumes horaires travaillés
analyser la performance	P5A4	Volumes horaires travaillés
organiser le système de l'information ;	P5A5	Volumes horaires travaillés
élaborer les rapports d'activités.	P5A6	Volumes horaires travaillés
surveiller les travaux dans chaque service	P6A1	Volumes horaires travaillés
établir des évaluations à mi- année scolaire	P6A2	Volumes horaires travaillés
procéder à des interrogations semestrielles	P6A3	Volumes horaires travaillés
attribuer des notes aux travailleurs	P6A4	Volumes horaires travaillés
soumettre des rapports administratifs	P6A5	Volumes horaires travaillés
élaborer des plans de trésorerie	P7A1	Nombres de jours travaillés
effectuer des paiements	P7A2	Nombres de jours travaillés

**Conception d'une comptabilité à base d'activités au niveau des écoles privées Catholiques :
Cas des Cours Sainte Bernadette**

suivre les encaissements	P7A3	Nombres de jours travaillés
Bien gérer la caisse	P7A4	Nombres de jours travaillés
Recouvrir les créances impayées	P7A5	Nombres de jours travaillés
étudier les possibilités de placements	P7A6	Nombres de jours travaillés
organiser la comptabilité	P8A1	Nombres de jours travaillés
établir les documents comptables	P8A2	Nombres de jours travaillés
enregistrer toutes les opérations	P8A3	Nombres de jours travaillés
classer les pièces justificatives	P8A4	Nombres de jours travaillés
suivre les comptes des tiers	P8A5	Nombres de jours travaillés
analyser les traitements comptables	P8A6	Nombres de jours travaillés
effectuer les rapprochements bancaires	P8A7	Nombres de jours travaillés
élaborer les déclarations fiscales	P8A8	Nombres de jours travaillés
suivre l'échéancier des travaux fiscaux	P8A9	Nombres de jours travaillés
actualiser les informations fiscales	P8A10	Nombres de jours travaillés
collecte des informations	P9A1	Nombres de jours travaillés
revu des réductions et autres montants	P9A2	Nombres de jours travaillés
calcul de la facture	P9A3	Nombres de jours travaillés
prévisualisation de la facture	P9A4	Nombres de jours travaillés
édition de la facture	P9A5	Nombres de jours travaillés
intégration de la facture en comptabilité	P9A6	Nombres de jours travaillés

Source : nous-mêmes

La connaissance de l'inducteur de ressources permet de rattacher le coût de chaque centre à chaque activité. Après cette étape d'identification des inducteurs, nous verrons au point suivant l'affectation des ressources aux activités.

5-2-3-L'affectation des ressources aux activités

Pour affecter les ressources aux activités, les coûts directs concernant chaque activité lui sont alloués dans un premier temps. C'est le cas notamment de la rémunération d'un employé, des frais de télécommunications de son poste, les fournitures de bureau utilisées etc. Dans un deuxième temps, les coûts d'un centre pouvant être ventilé sont répartis entre les activités. Et pour finir, le reste qui représente parfois un montant réduit est affecté en fonction d'une unité pertinente de mesure représentant l'inducteur identifié. Par exemple le nombre de personnes pour chaque activité ou le nombre d'heures travaillés.

5-3-Présentation du calcul du coût de revient et résultat par service

Il sera question dans un premier temps du regroupement des activités. Dans un deuxième temps du choix d'un inducteur commun et enfin du modèle de calcul du coût de revient de chaque produit ou service qui fait l'objet de coûts.

5-3-1-Le regroupement des activités par centres

Les activités étant nombreuses, il est difficile de les retenir toutes pour les affecter aux produits. C'est pourquoi, il est nécessaire de les regrouper par centres afin d'avoir un nombre restreint d'activités qui pourront par la suite être affectées aux produits. En outre, une activité peut être induite par plusieurs facteurs de causalité matérialisés par plusieurs croix horizontalement. Ainsi, il est fondamental de choisir l'inducteur qui correspond le plus à l'activité car toutes les activités ayant une croix dans un processus ne sont pas forcément élément de celui-ci. De même, un facteur de causalité peut expliquer plusieurs activités.

La matrice de corrélations activité-inducteurs est un outil nous permettant de déterminer les centres de regroupement. Le tableau ci-après présente les centres de regroupement.

Tableau 11 : création des centres de regroupement

INDUCTEURS → ↓ ACTIVITES	Références activités	Nombre de services	Nombre de jours travaillés	Volumes horaires travaillés
élaborer la stratégie	P1A1	X		
définir les objectifs	P1A2	X		
déléguer les responsabilités	P1A3	X		
Attribuer les ressources	P1A4	X		
coordonner les activités	P1A5	X		
Superviser la performance	P1A6	X		
gérer les relations externes	P1A7	X		
gérer la communication externe	P1A8	X		
recevoir le courrier	P2A1		X	
distribuer le courrier	P2A2		X	
recevoir les appels téléphoniques	P2A3		X	
accueillir les parents d'élèves	P2A4		X	
orienter les visiteurs	P2A5		X	
classer les dossiers reçus	P2A6		X	
mettre en place des outils didactiques	P3A1		X	
configurer les infrastructures matérielles	P3A2		X	

**Conception d'une comptabilité à base d'activités au niveau des écoles privées Catholiques :
Cas des Cours Sainte Bernadette**

intégrer les programmes en vigueur	P3A3		X	
planifier les évaluations standardisées	P3A4		X	
entretenir et maintenir les automates	P3A5		X	
déterminer les schémas comptables	P3A6		X	
assister le client	P3A7		X	
préparer les fiches	P4A1			X
administrer du cours	P4A2			X
donner des exercices quotidiennement	P4A3			X
donner des évaluations	P4A4			X
corriger tous les travaux et devoirs.	P4A5			X
élaborer des rapports administratifs	P5A1			X
suivre les ressources mis à sa disposition	P5A2			X
communiquer l'information produite	P5A3			X
analyser la performance	P5A4			X
organiser le système d'information ;	P5A5			X
élaborer les rapports d'activités.	P5A6			X
surveiller les travaux dans chaque service	P6A1			X
établir des évaluations à mi- année scolaire	P6A2			X
procéder à des interrogations semestrielles	P6A3			X
attribuer des notes aux travailleurs	P6A4			X
soumettre des rapports administratifs	P6A5			X
élaborer des plans de trésorerie	P7A1		X	

**Conception d'une comptabilité à base d'activités au niveau des écoles privées Catholiques :
Cas des Cours Sainte Bernadette**

effectuer des paiements	P7A2		X	
suivre les encaissements	P7A3		X	
bien gérer la caisse	P7A4		X	
recouvrir les créances impayées	P7A5		X	
étudier les possibilités de placements	P7A6		X	
organiser la comptabilité	P8A1		X	
établir les documents comptables	P8A2		X	
enregistrer toutes les opérations	P8A3		X	
classer les pièces justificatives	P8A4		X	
suivre les comptes des tiers	P8A5		X	
analyser les traitements comptables	P8A6		X	
effectuer les rapprochements bancaires	P8A7		X	
élaborer les déclarations fiscales	P8A8		X	
suivre l'échéancier des travaux fiscaux	P8A9		X	
actualiser les informations fiscales	P8A10		X	
collecter les informations	P9A1		X	
revoir les réductions et autres montants	P9A2		X	
calculer de la facture	P9A3		X	
prévisualiser la facture	P9A4		X	
éditer la facture	P9A5		X	
intégrer la facture en comptabilité	P9A6		X	

Source : nous-mêmes

Le regroupement des activités est fait en fonction de la fréquence absolue des inducteurs d'activités. Le choix d'un inducteur de regroupement relève d'un choix stratégique.

En général, il est recommandé de commencer par le facteur le plus explicatif. Toutefois, l'inducteur choisit est à soumettre au comité de direction pour avoir son avis. Nous procéderons donc au regroupement des activités par centre selon la fréquence absolue des inducteurs. Ce choix nous semble plus judicieux par rapport aux autres critères de sélection.

Tableau 12 : matrice de regroupement par centre

Inducteurs d'activités	Nombres de services	Nombres de jours travaillés	Volumes horaires travaillés
Regroupement d'activités			
Administration	Σ		
Gestion des services		Σ	
Gestion des références de services			Σ

Légende : Σ représente le montant total des activités regroupés dans un centre

Source : nous-mêmes

Le regroupement des activités par centre conduit également aux choix des inducteurs d'activités. Signalons toutefois que ce regroupement n'est envisageable que lorsque le nombre d'activités est élevé comme dans le cas présent. Ces derniers permettront d'affecter les coûts des centres aux produits ou services. Après avoir regroupé les activités par centres, nous verrons à l'étape suivante le choix des inducteurs d'activités.

5-3-2-Le choix des inducteurs d'activités

En ce qui concerne le choix des inducteurs d'activités à retenir, il est utile de s'interroger sur la pertinence et sur la signification des inducteurs d'activités de chacune des activités. Cependant, le plus important est de modéliser le nouveau système sur la valeur créée.

Sur la base du tableau précédant et suivant le critère du facteur le plus explicatif, nous retenons les inducteurs suivants :

- ✚ Volumes horaires travaillés
- ✚ Nombres de jours travaillés
- ✚ Nombres de services

Lorsque les inducteurs sont connus et le nombre déterminé, le coût du centre de regroupement est divisé par le nombre de l'inducteur pour obtenir le coût unitaire de chaque centre. C'est ce coût qui servira de mesure pour rattacher les coûts des activités aux différents services ou produits.

5-3-3-La détermination du coût de revient et du résultat analytique des services

Le coût de revient des services s'obtient en ajoutant les coûts directs aux coûts des activités. Quant au résultat analytique, il correspond au chiffre d'affaires diminué du coût de revient. Les services faisant l'objet de notre analyse sont l'enseignement, le kiosque et la cantine et le transport.

Nous présenterons le calcul du coût de revient ainsi que du résultat analytique des services dans le tableau ci-dessous.

Tableau 14 : calcul du coût de revient et du résultat analytique

	L'offre de l'enseignement			L'offre du kiosque et la cantine			L'offre du service Transport			L'offre du service Administration			Total
	Q	CU	M	Q	CU	M	Q	CU	M	Q	CU	M	
Administration													
Gestion des services													
Gestion des références de services													
Coût de revient													
Chiffre d'affaires													
Résultat analytique													

Source : nous-mêmes

Le calcul du coût de revient et du résultat analytique par produit ou service constituent l'aboutissement d'une série d'étapes nécessaires à l'architecture d'un système de comptabilité par activités. En effet, la CPA offre une visibilité complète sur les coûts engagés par l'entreprise. Ainsi, elle permet l'évaluation des coûts des principales activités ainsi que la connaissance de la rentabilité par produit ou service. Ce qui favorise le développement de l'analyse à travers le pilotage par activités.

L'objet de ce tableau est de voir les coûts totaux des différents services.

CHAPITRE 6 : ANALYSE ET RECOMMANDATIONS

Après cette longue démarche de détermination du coût des services, il convient de voir de près quelles peuvent être nos analyses et nos recommandations ? D'une part nous allons essayer de parler de la gestion par activités avant de formuler nos recommandations

6-1- Management à base d'activités

La méthode ABM apporte une dimension supplémentaire au calcul des coûts par activités. Il s'agit de la gestion par activités. Elle constitue un prolongement de la méthode ABC de sorte que l'on parle de démarche ABC/ABM.

Elle peut se dérouler en trois (03) grandes étapes que sont l'analyse des activités, l'analyse des facteurs de causalité et l'amélioration des performances.

6-1-1-L'analyse des activités

L'analyse des activités permet de comprendre le fonctionnement et la raison pour laquelle ces activités sont réalisées au sein de l'entreprise. Elle se fera suivant trois volets que sont le type d'activités, la valeur ajoutée et la consommation de ressources.

L'analyse par type d'activités

Elle consiste à classer les activités de l'entreprise en quatre (4) types que sont les activités de conception, les activités de réalisation, les activités de maintenance et les activités discrétionnaires. Chaque type d'activité fait appel à un mode de gestion différent de celui des autres. Nous avons ainsi :

- Les activités de conception qui sont des activités à caractère non répétitif d'étude, d'ingénierie et d'organisation effectuées préalablement aux activités de prestation de service. La performance de ces activités se mesure grâce à la performance des activités de réalisation d'objectifs ;
- Les activités de réalisation qui sont à caractère répétitif et sont généralement des activités d'élaboration en rapport direct avec l'entreprise. Leur performance est aisément mesurable. C'est le cas des activités que l'A1 du P4 « préparer les fiches » et l'A2 du P4 « administrer le cours » ;
- Les activités de maintenance qui ont un rapport avec l'entretien et le bon fonctionnement des autres services de l'entreprise. C'est le cas de l'A4 du

P6 « attribuer des notes aux travailleurs » qui permet une bonne implication de tout un chacun dans son service.

- Les activités discrétionnaires qui sont des activités ponctuelles. Elles ont un caractère non récurrent et ne surviennent que sur décisions précises. Nous n'en avons pas trouvé au sein de notre établissement.

Les activités peuvent aussi être classées en activités autonomes ou commandées selon leur type de déclenchement ou en activités de processus opérationnels de courte durée ou en activités stratégiques.

Elles peuvent aussi être classées en activités primaires directement affectées à l'objet de coût ou secondaires destinées à une autre activité.

Comme activité primaire, il y a l'activité A1 du P4 « préparer les fiches » qui est rattachée à l'objet de coût « service enseignement ». Comme activités secondaires, nous pouvons en exemple citer les activités A4 du P6 « attribuer des notes aux travailleurs » et A5 du P6 « soumettre des rapports administratifs » qui viennent en support des autres activités.

L'analyse des différentes activités des CSB fait ressortir plusieurs types d'activités. Nous avons les activités de réalisations, de maintenance, de conception et les activités discrétionnaires.

Le classement par destination présente aussi un déséquilibre dans la mesure où les activités primaires sont inférieures aux activités secondaires.

L'analyse selon la valeur ajoutée

Une activité à valeur ajoutée est une activité qui permet de répondre aux exigences du client. Elle requiert du temps et des ressources.

L'analyse selon la valeur ajoutée apportée par les activités permet de les classer en trois (03) catégories que sont :

- Les activités à valeur ajoutée pour les clients qui sont à même de procurer satisfaction aux clients. Elles dépendent de la bonne marche de l'entreprise et constituent un avantage concurrentiel pour celle-ci ;
- Les activités de soutien à valeur ajoutée pour les clients qui, si elles ne sont pas directement perçues par le client, sont indispensables au fonctionnement des processus.

Elles nécessitent la maîtrise des coûts qui leur sont liés et doivent être effectuées avec efficacité ;

→ Les activités à valeur ajoutée inexistante pour le client ne procurent aucun avantage aux clients. Elles ne sont pas d'une grande utilité et devraient être soit sous-traitées, soit éliminées.

Dans le cadre de nos travaux, les activités A1 du P4 « préparer les fiches » et A2 du P4 « administrer le cours » sont des activités à valeur ajoutée parce qu'elles satisfont aux exigences du client. Elles permettent de satisfaire le besoin en connaissance de ce dernier et un coût moindre du fait du taux horaire.

Les activités telles que A4 du P6 « attribuer des notes aux travailleurs » et A5 du P6 « soumettre des rapports administratifs » ne sont pas directement liées à l'acquisition de connaissance mais sont indispensables au bon fonctionnement des processus. Elles sont des activités de soutien à valeur ajoutée pour le client.

L'activité A5 du P7 « recouvrir les créances impayées » n'apporte aucune valeur ajoutée pour le client. Elle est cependant nécessaire à la réalisation des bénéfices de l'entreprise. Elle doit donc être maîtrisée afin d'engendrer le moins de coûts possible.

L'analyse selon la consommation des ressources

L'adoption d'une démarche ABM permet une réduction des coûts. Pour ce faire, les activités sont classées suivant leur consommation de ressources par ordre décroissant. Ce classement s'effectue à la suite du calcul du coût des ressources consommées par chaque activité.

Elle permettra de déterminer les activités qui consomment le plus de ressources et d'identifier les facteurs qui expliquent ces consommations. La détermination du volume de ressources consommées et des facteurs qui expliquent ces consommations suivra.

Pour notre cas les activités qui consomment le plus de ressources sont celles du service enseignement mais aussi celui de l'administration.

Au final, cette analyse permet la prise de décision quant à une éventuelle optimisation de l'utilisation des ressources de l'entreprise.

6-1-2-L'analyse des facteurs de causalité

Elle consiste à l'analyse des facteurs explicatifs c'est-à-dire des inducteurs d'activités. Elle permet une amélioration du fonctionnement des activités.

Prenons l'exemple de l'A8 du P1 « gérer la communication externe ». Elle est une activité qui apporte de la valeur au client mais qui est mal exécutée. En effet, il arrive que des clients soient mal informés de ce qui se passe. Ce dysfonctionnement serait dû à un défaut de communication entre les différents services. Il serait donc judicieux d'instaurer un système de communication efficace au sein de chaque service afin que chaque partie puisse avoir accès aux informations nécessaires en temps opportun, de réorganiser le service en charge de la communication externe et interne et de se doter d'un personnel supplémentaire en charge de tout ce qui est communication afin d'optimiser l'A8 du P1.

6-1-3-L'amélioration des performances

Il s'agit d'évaluer la performance des processus identifiés au sein de l'entreprise ou de l'organisation.

L'outil permettant l'évaluation de cette performance est le tableau de bord prospectif ou balanced scorecard. Il intègre la dimension stratégique de l'organisation à travers un ensemble d'indicateurs de performance et tient compte des objectifs financiers et non financiers de celle-ci. Il peut être utilisé sans une stratégie bien définie.

Un indicateur de performance permet la mesure de la performance globale de l'entreprise. L'indicateur de performance doit être pertinent, atteignable, obtenu dans les plus brefs délais, synthétique et orienté vers les attentes du moment.

Le balanced scorecard s'articule autour de quatre (04) perspectives : financière, client, processus interne, innovation et apprentissage comme l'illustre le tableau suivant :

Tableau 15 : Indicateurs de performance par axe

Axe	Question déterminante de la performance à traduire en indicateurs	Exemples d'indicateurs
Financier	En cas de succès, quelle réussite pour les partenaires ?	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Augmentation des effectifs ▪ Rentabilité ▪ Bonne gestion de la trésorerie
Client	Quelle gestion des clients pour la réussite des stratégies ?	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Coût du résultat net ▪ Temps de réalisation ▪ Coût des services
Processus internes	Quels sont les processus à maîtriser pour apporter le maximum de satisfaction aux clients ?	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Investissement en recherche et en développement ▪ Productivité ▪ Pourcentage de réussite des élèves
Innovation et apprentissage	Comment continuer à s'améliorer et créer de valeur ?	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Taux de satisfaction des employés ▪ Disponibilités des informations

.Source : adapté de MOLHO & al. (2009 :105)

Nous avons ainsi identifié des indicateurs de performance pour chacune des activités relevées dans le tableau suivant :

Tableau 16 : Indicateurs de performance des activités

Code	Activités	Indicateurs de performance	Observations
P1A1	élaborer la stratégie	Fixation de bonnes stratégies	Il permet de bien planifier les actions à mener durant toute l'année scolaire
P2A1	recevoir le courrier	Délai de traitement du courrier	Il permet une étude minutieuse de tous les courriers reçus et de respecter les délais
P3A1	mettre en place des outils didactiques	Qualité des supports didactiques	Il permet de s'assurer d'une bonne production au niveau des clients
P4A1	préparer les fiches	Qualité des leçons produites	Il permet de voir si le client est satisfait des prestations des enseignants
P5A1	élaborer les rapports administratifs	Nombre de rapports produits	Il permet de pousser tout un chacun au travail bien fait
P6A1	surveiller les travaux dans chaque service	Temps consacré à la surveillance	Il permet un contrôle permanent dans tous les services
P7A1	élaborer des plans de trésorerie	Ecart entre prévu et réalisation	Il permet de bien gérer les coûts au niveau des services mais aussi à l'externe

P8A1	organiser la comptabilité	taux de dysfonctionnement dans le service comptabilité	Il permet d'apprécier la rentabilité du système mais aussi de vérifier l'information financière à tout moment
P9A1	collecter les informations	Nombres de clients informés à temps opportun	Il permet d'avoir un bon dispositif de communication interne et externe.

Source : Nous-mêmes

Suite à la conception d'une comptabilité à base d'activités, nous avons présenté une méthodologie de gestion par activités et déterminé des indicateurs de performance. Cela pourra permettre une meilleure analyse des performances des activités identifiées au sein de l'entreprise.

La dernière section de ce chapitre est consacrée aux recommandations que nous avons formulées et qui sont susceptibles d'aider l'entreprise à améliorer son système de gestion.

6-2-Les recommandations

Au terme de cette étude, nous formulons à l'endroit de la Direction des CSB quelques recommandations pour la possession d'un système de comptabilité par activités au CSB. Ces recommandations s'articulent autour des points suivants :

- sur le plan de la rentabilité et de la maîtrise des coûts de fonctionnement, il serait important d'analyser profondément l'impact des activités sur la rentabilité des services offerts. Ce qui pourrait servir également d'éléments de choix pour sous-traiter certaines activités notamment celles qui couleraient peu en les externalisant, exemple des activités de la cantine, du kiosque des services de nettoyage. Il serait également souhaitable de revoir la politique tarifaire des services eu égard à leurs coûts de revient.

- Sur le plan budgétaire, la possession d'un système de comptabilité par activités serait d'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.
- Sur le plan du système d'information, l'ABC 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.
- L'approbation de la Direction des CSB est primordiale. En effet, le développement d'un système de coût de revient constitue un projet à part entière ? un tel projet ne peut fonctionner que si la direction est convaincue de son bien-fondé et assure le support. A cet effet, le rôle du contrôleur de gestion serait de présenter, d'expliquer et démontrer les apports du système dans l'amélioration de la performance.
- Enfin l'adhésion de l'ensemble du personnel serait d'un appui considérable. L'implication de tous les responsables surtout les responsables de centres favoriserait la mise en œuvre d'un système de CPA dans la mesure où ce sont eux qui ont la meilleure connaissance des activités et des inducteurs. Par ailleurs, les entretiens réalisés avec ces derniers permettront d'avoir une liste des activités qui nécessitent les ressources.

L'approche processus nous a permis de parcourir les étapes nécessaires pour la conception d'un système de CPA au niveau des CSB, mais avant, la démarche nous a amené à aborder certains aspects du système d'information comptable et de gestion. Aussi, il a été question du développement de la comptabilité par activités qui a donné naissance au management par activités. Ce dernier qui est un outil d'amélioration du pilotage de la performance offre des points d'analyses pertinentes des coûts. De par sa conception, l'Activity Based Costing serait plus adaptée à maîtriser des processus d'affaires. C'est dans ce sens que nous avons formulé quelques recommandations dans la perspective de la mise en place de la CPA.

L'aspect pratique de la comptabilité par activités a été examiné dans cette deuxième partie de notre étude. Dans l'optique de connaître le fonctionnement de l'entreprise et d'identifier les

processus, nous avons débuté par la présentation des CSB, l'entité sur laquelle porte notre étude. A ce niveau, il s'agit de l'analyse de la structure organisationnelle, de l'existant et du système d'information de l'entité dont la connaissance est fondamentale pour recevoir un système de comptabilité par activités à partir de l'approche processus.

A l'issue de la présentation de l'entité, nous avons entamé la conception du système ABC. Constitué de plusieurs étapes, nous avons d'abord analysé les activités, ensuite les ressources pour enfin présenter le modèle de calcul du coût de revient et du résultat analytique par service. Cette analyse s'effectue par le responsable du contrôle de gestion de concert avec les chefs de services. La phase d'analyse des activités est sans nul doute la plus délicate car elle nécessite des entretiens avec les chefs de services et la revue documentaire liée aux procédures pour effectuer des recoupements d'informations. L'activité constitue la base du système de la CPA.

A partir des avantages que pourrait apporter l'outil pour la gestion de l'entreprise ou de l'organisation, nous avons proposé quelques recommandations en vue d'améliorer le pilotage de la performance générale.

**CONCLUSION
GENERALE**

CESG BIBLIOTHEQUE

La conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC au sein des CSB répond à un besoin de système de gestion moderne et performant, les méthodes traditionnelles n'étant plus adaptés au contexte économique actuel.

Ce choix permet d'affronter un environnement en constante évolution, une innovation technologique toujours plus importante. De plus, il fournit une base pour la gestion des activités de sorte à maîtriser les coûts et pour fixer des prix pour une meilleure rentabilité dans une optique d'optimisation.

La méthode ABC constitue une quasi-révolution comparée aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Elle permet une vision transversale de l'entreprise et une affectation plus précise des charges indirectes. Elle fournit des informations précises pour aider à la prise de décisions.

Originnaire des pays anglophones, elle s'est répandue dans les pays occidentaux, latins et a été théorisée par de nombreux auteurs qui nous ont permis d'enrichir notre revue de littérature.

Pour pallier l'inexistence d'une comptabilité analytique de gestion et pour étoffer le système de gestion des CSB, nous avons conçu une comptabilité analytique par la méthode ABC.

Ce travail est la première proposition de conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC au sein des CSB. Nous y avons identifié quelques centres de responsabilités à travers lesquels nous avons ciblé des processus avant de faire la liste des activités. Après avoir établi la liste des activités, déterminé et alloué les ressources consommées par les activités, nous avons établi un modèle de calcul des coûts des objets de coûts. 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 cette démarche, nous avons ajouté l'utilisation du balanced scorecard ou tableau de bord prospectif en rapport à la stratégie et nous avons proposé des indicateurs de performance afin d'améliorer la performance de l'entreprise. Ces deux démarches sont complémentaires et permettent à l'entreprise de mesurer l'efficacité et l'efficience de ses activités dans une optique d'amélioration continue.

Toujours dans une optique d'amélioration, nous avons terminé notre étude par quelques recommandations et suggestions adressées aux organes de la direction des CSB.

Nos travaux permettront aux CSB de disposer d'information sur le coût des activités, la rentabilité intrinsèque de chaque objet de coûts, les activités créatrices de valeur pour les clients.

En somme, la réussite d'un tel projet passe principalement par l'implication et la volonté des ressources humaines de l'entreprise. Il se pourrait qu'il apparaisse des résistances aux changements. De plus, la difficulté à obtenir des informations fiables constitue un problème auquel les initiateurs et les chefs du projet auront à faire face.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Terminologie de la méthode ABC

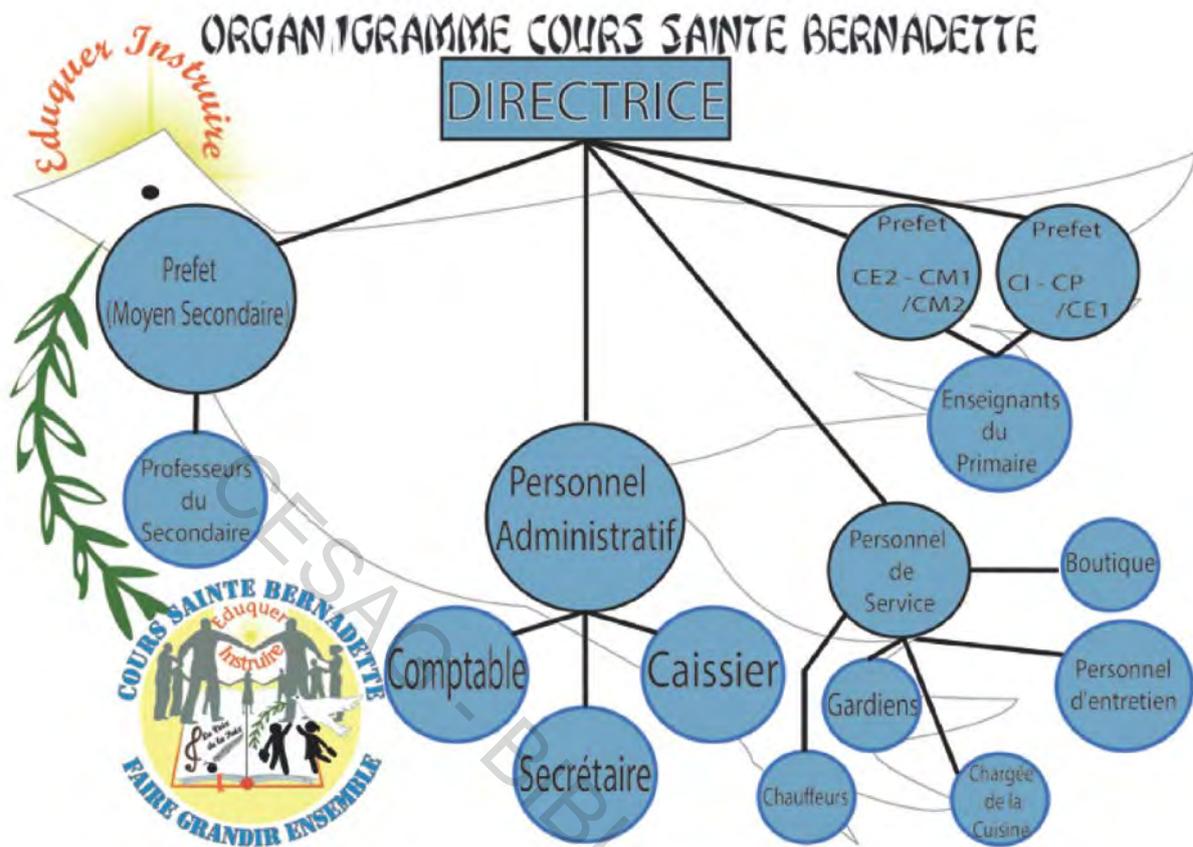
Termes	Définitions
Objet de coût	Un objet de coût est tout élément auquel on peut associer un coût
Processus	Un processus est un ensemble d'activités liées qui s'enchainent dans le but de fournir un output à partir d'un input.
Activité	Une activité est un ensemble de tâches homogènes accomplies par plusieurs personnes dans un but précis et qui contribue à ajouter de la valeur au produit pour le client.
Ressource	Les ressources sont l'ensemble des moyens consommés par chaque activité. Elles sont directes à ces dernières et constituent généralement les charges de la comptabilité générale
Inducteur	<p>L'inducteur est une unité de coût permettant d'établir des liens de causalité. En général, il y a deux types d'inducteurs dans la méthode ABC : les inducteurs de ressources et les inducteurs d'activités ou de coûts.</p> <p>Les inducteurs de ressources mesurent la consommation de ressources par les activités.</p> <p>Les inducteurs d'activités ou de coûts mesurent la consommation des activités par les objets de coût.</p>
Centre de responsabilité	Le centre de regroupement permet de rassembler les activités ayant le même inducteur de coût permettant de calculer un coût par inducteur.

Source : adapté de DE RONGE & al (2012), GRANDGUILLOT & al. (2012) et GODARD & al. (2013).

Annexe 2 : Guide d'entretien

- 1-) Pouvez-vous décrire le processus de pilotage ? Quelles sont les activités, les tâches, les actions ?
- 2-) Pouvez-vous nous décrire le processus de facturation ?
- 3-) Pouvez-vous décrire le processus de comptabilité ?
- 4-) Quelles sont les ressources nécessaires au paiement des salaires ?
- 5-) Quel est le temps nécessaire à la réalisation de chaque activité ?
- 6-) Quel est le nombre d'employés nécessaire à la réalisation d'une activité ?
- 7-) Sur quelle base pourrait-on répartir les ressources communes à plusieurs activités ?
- 8-) Comment répartir les consommations de chaque service ?
- 9-) Comment répartir les frais généraux ?
- 10-) Quels peuvent être, selon vous, les inducteurs de ressources et les inducteurs de performance des différentes activités ?

Annexe 3 : Organigramme des CSB



Source : Direction des CSB (2011)

Annexe 4 : Questionnaire structuré pour le personnel

Monsieur,

Dans le cadre de l'élaboration de notre mémoire, nous vous prions de bien vouloir nous apporter votre aide en répondant à ce questionnaire. Nous vous remercions d'avance de l'intérêt que vous accordez à ce mémoire.

Nous nous engageons à n'utiliser les résultats de ce questionnaire que dans le cadre de la réalisation du présent document.

Identification du salarié

Matricule :

Service ;

Ancienneté :

1-La définition de la comptabilité analytique
2-Comment mesurez-vous la performance ?
3-L'implantation d'une comptabilité analytique selon vous dépend de :
a-) la direction <input type="checkbox"/>
b-) la comptabilité <input type="checkbox"/>
c-) les préfectures <input type="checkbox"/>
d-) les services <input type="checkbox"/>
4-) connaissez-vous les avantages de la comptabilité analytique ?
a-) je connais <input type="checkbox"/>
b-) je ne connais pas <input type="checkbox"/>
c-) je crois que je connais <input type="checkbox"/>
5-) Les méthodes suivantes sont utilisées pour calculer les coûts complets des produits ou service
a-) le direct costing ;
b-) le seuil de rentabilité ;
c-) le méthode des sections homogènes ;
d-) la méthode de l'imputation rationnelle ;
e-) la méthode ABC ;
f-) le management par activité.

6-) les avantages et inconvénients de la comptabilité par activités

7-) les limites de la comptabilité par activités en entreprise :

Annexe 5 : Avantages et inconvénients de la méthode ABC / ABM

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Précision, aide à la décision ✓ Analyse plus fine de la rentabilité et de son origine ✓ Approche pragmatique de la composition des coûts ✓ Meilleure interprétation des coûts de revient ✓ Meilleure analyse des sources de profit réel de l'entreprise ✓ Meilleure visibilité ✓ Décloisonnement favorisé ✓ Meilleure visibilité des processus ✓ Outils de pilotage par les causes de la rentabilité ✓ Prise de décision rapide et claire sur le développement ou l'arrêt d'une activité ✓ Combinaison de principes comptables et financiers avec des principes opérationnels et stratégiques de management ✓ Compatible avec une démarche qualité ✓ Mobilisation possible du personnel et implication des responsables concernés 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Lourd et difficile à mettre en œuvre (choix des activités, choix des inducteurs, etc.) ✓ Risque « d'usine à gaz » ✓ Nécessite d'un système informatique puissant ✓ Changement de référentiel par les utilisateurs ✓ Collecte d'information difficile ✓ Remise en cause des mentalités, des comportements et des systèmes d'informations

Source : BESCOS et CAUVIN (2001 : 13)

Annexe 6 : relation processus-activités

<i>PROCESSUS</i>	<i>ACTIVITES</i>	<i>REFERENCES D'ACTIVITES</i>
P1 : Pilotage générale	élaborer la stratégie	P1A1
	définir les objectifs	P1A2
	déléguer les responsabilités	P1A3
	Attribuer les ressources	P1A4
	coordonner les activités	P1A5
	Superviser la performance	P1A6
	gérer les relations externes	P1A7
	gérer la communication externe	P1A8
P2 : Accueil et information	recevoir le courrier	P2A1
	distribuer le courrier	P2A2
	recevoir les appels téléphoniques	P2A3
	accueillir les parents d'élèves	P2A4
	orienter les visiteurs	P2A5
	classer les dossiers reçus	P2A6
P3 : Exploitation	mettre en place des outils didactiques	P3A1
	configurer les infrastructures matérielles	P3A2
	intégrer les programmes en vigueur	P3A3
	planifier les évaluations standardisées	P3A4
	entretenir et maintenir les automates	P3A5
	déterminer les schémas comptables	P3A6
	assister le client	P3A7

**Conception d'une comptabilité à base d'activités au niveau des écoles privées Catholiques :
Cas des Cours Sainte Bernadette**

P4 : Enseignement	préparation des fiches	P4A1
	administration du cours	P4A2
	donner des exercices quotidiennement	P4A3
	donner des évaluations	P4A4
	corriger tous les travaux et devoirs.	P4A5
P5 : Contrôle	élaborer des rapports administratifs	P5A1
	suivre les ressources mis à sa disposition	P5A2
	communiquer l'information produite	P5A3
	analyser la performance	P5A4
	organiser le système de l'information ;	P5A5
	élaborer les rapports d'activités.	P5A6
P6 : Evaluation	surveiller les travaux dans chaque service	P6A1
	établir des évaluations à mi- année scolaire	P6A2
	procéder à des interrogations semestrielles	P6A3
	attribuer des notes aux travailleurs	P6A4
	soumettre des rapports administratifs	P6A5
P7 : Trésorerie	élaborer des plans de trésorerie	P7A1
	effectuer des paiements	P7A2
	suivre les encaissements	P7A3
	Bien gérer la caisse	P7A4
	Recouvrir les créances impayées	P7A5
	étudier les possibilités de placements	P7A6
P8 : Comptabilisation	organiser la comptabilité	P8A1

	établir les documents comptables	P8A2
	enregistrer toutes les opérations	P8A3
	classer les pièces justificatives	P8A4
	suivre les comptes des tiers	P8A5
	analyser les traitements comptables	P8A6
	effectuer les rapprochements bancaires	P8A7
	élaborer les déclarations fiscales	P8A8
	suivre l'échéancier des travaux fiscaux	P8A9
	actualiser les informations fiscales	P8A10
P9 : Facturation	collecte des informations	P9A1
	revu des réductions et autres montants	P9A2
	calcul de la facture	P9A3
	prévisualisation de la facture	P9A4
	édition de la facture	P9A5
	intégration de la facture en comptabilité	P9A6

Source : nous-mêmes

BIBLIOGRAPHIE

CESAG BIBLIOTHEQUE

1. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (1998), *contrôle de gestion*, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 688 pages.
2. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2010), *contrôle de gestion, manuel et applications*, 2eme édition, DUNOD, Paris 750 pages.
3. BOISSELIER Patrick (2010), *Contrôle de gestion*, édition Vuibert, Paris, 606 pages
4. BERNAND N. (2009), *Mesurer et piloter la performance*, e-book.
www.management.free.fr
5. BESCOS P.L & al (1994), *Le management de la performance*, Editions comptables, Malesherbes, Paris. P.288
6. BESCOS & CAUVIN (2000), *L'ABC/ABM : où en est-on actuellement?* Echanges, juillet, n°168, pp 23-28
7. BOISVERT Hugues (1998), *La comptabilité par activité*, Editions du Renouveau pédagogique Inc., Canada, p.65
8. BOUQUIN Henri (2006), *Comptabilité de gestion*, 6eme édition, Editions Sirey, Collection Administration des entreprises, Paris, 580 pages
9. CAM-I : *ABC/M Glossary*, courtesy of CAM-I
10. DAVASE Henri, PARRUITE Michel (2005), *Comptabilité: manuel: DPEF*, Epreuve n°4, édition FOUCHER, Paris, 479 pages.
11. DE RONGE Yves, CERRADA Karine (2012), *Contrôle de gestion*, 3eme édition, Pearson, Les presses de l'Université LAVAL, Québec, 891 pages.
12. DFCG (2011), *Mise en place pratique de la méthode ABC*, Echanges, *La Revue des Dirigeants Financiers*, Hors-série n°3, Novembre, Paris, 21 pages.
13. GERVAIS Michel (2000), *Le contrôle de gestion stratégique*, 7^{ème} édition, Economia, Paris, 719 pages.
14. GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francis (2012), *Comptabilité de gestion Eléments fondamentaux Méthodes classiques des coûts complets et méthodes ABC coûts partiels Coûts préétablis et Coûts cible Comptabilité analytique*, 13eme édition, Gualino lextenso éditions, Paris, 239 pages.
15. GUEYE Mamadou (2013), *Cours de comptabilité analytique*, CESAG de Dakar, codex MBA Administration et gestion
16. KAPLAN Robert S. COOPER Robin (1998), *Cost and effect Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston/Massachusetts, 358 pages.

17. LAVERTY Jacques (2003), *Introduire la gestion par activités dans l'entreprise : une décision de nature stratégique*, fiche techniques, 8 pages.
18. LECLERE Didier (2007), *L'essentiel de la comptabilité analytique* : 4eme édition, Deuxième tirage, EYROLLES, Editions d'Organisation, Paris, 200 pages.
19. LECLERE Didier (2011), *L'essentiel de la comptabilité analytique* : 5eme édition, EYROLLES et Editions d'Organisation, Paris, 206 pages.
20. LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPOLON Eve, MICHEL Daniel, SOLE Andreu (2008), *Le contrôle de gestion Organisation, outils et pratiques*, 3eme édition, Dunod, Paris 304 pages.
21. LORINO Philippe (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, éditions Dunod, Paris 212 pages.
22. MEVELLEC Pierre (1990), *Outils de gestion, la pertinence retrouvée*, Editions comptables Malesherbes, Paris in ALCOUFFE Simon & al, les fondements conceptuels de l'ABC « A la Française ». www.free.fr
23. MEVELLEC Pierre (2003), *Les pratiques de conception des systèmes de coûts, étude comparative*, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 1, Volume, pages 95-109
24. MILLOGO Dié Didier (2012), *La Conception d'un système de comptabilité par activités au GIM-UEMOA*, CESAG Dakar 142 pages.
25. OHADA (2012), *Droit comptable de l'OHADA*, <http://www.ohada.com/actes-uniformes/693/acte-uniforme-portant-organisation-et-harmonisation-des-comptabilites-des-entreprises-html>.
26. RAVIGNON Laurent (2007), *La méthode ABC/ABM*, 3eme édition, EYROLLES, Editions d'Organisation, Paris, 386 pages.
27. SANTOS Mahougnon (2013), *Conception et mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC : Cas de la société industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA) du Sénégal*, CESAG Dakar 115 pages
28. SWENSON Esther Lydia, *Extrait cours encyclopédie*, Wikipédia.
29. THIANG Diène (2013), *Calcul et Analyse du coût du fuel oil : cas de la Société Africaine de Raffinage (SAR)*, CESAG, Dakar 79 pages.

CESAO
BIBLIOTHEQUE

WEBOGRAPHIE

1. <http://www.cnh.sn> /page consultée le 28 Décembre 2014
2. <http://www.management.free.fr>/page consultée le 03 Janvier 2015
3. <http://www.free.fr> /page consultée le 03 Janvier 2015
4. [http:// www.wikipédia.com/](http://www.wikipédia.com/) page consultée le 07 Février 2015

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS.....	iii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	v
LISTE DES FIGURES.....	vi
LISTE DES TABLEAUX.....	vii
LISTE DES ANNEXES.....	viii
SOMMAIRE.....	ix
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE...7	
CHAPITRE 1 : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE LA METHODE ABC ABC.....8	
1-1-Définitions et objectifs de la méthode ABC.....8	
1-1-1-Définition.....8	
1-1-2-Objectifs.....9	
1-2-Les principes de la méthode.....10	
1-3-Les notions d'activités et de processus.....10	
1-3-1-Notion d'activité.....10	
1-3-2-Notion de processus.....11	
1-4-Les inducteurs de ressources et inducteurs de coûts ou d'activités.....14	
1-4-1-Inducteur de ressource.....14	
1-4-2-Inducteur de coût.....15	
1-5-L'activity based management ABM.....15	
1-6-Avantages et limites de la méthode.....17	
1-6-1-Les avantages de la méthode.....17	
1-6-2-Les limites de la méthode.....18	
CHAPITRE 2 : LA DEMARCHE DE CONCEPTION DE LA METHODE ABC.....19	
2-1-La détermination des objets (biens ou services) de coûts.....19	
2-2-Identification des processus.....19	
2-3-Identification des activités à partir des processus.....21	
2-4-La détermination des inducteurs de coûts.....22	
2-5- La répartition des ressources aux activités.....24	

2-6-Regroupement des activités.....	27
2-7-Le choix des inducteurs.....	28
2-8-Cacul du coût de revient et résultat par produit ou service.....	28
2-9-L'analyse des coûts obtenus.....	29
CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE.....	31
3-1- Les méthodes de collecte des données.....	31
3-1-1-La visite guidée.....	31
3-1-2-L'analyse documentaire.....	32
3-1-3-Les entretiens.....	32
3-1-4-L'observation directe.....	33
3-2- Le modèle d'analyse.....	34
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	37
CHAPITRE 4: PRESENTATION DES COURS SAINTE BERNADETTE.....	38
4-1-Présentation générale des Cours Sainte Bernadette.....	38
4-1-1-Historique et missions.....	38
4-1-2-Les Services.....	40
4-1-3-Le Fonctionnement des CSB.....	42
4-2-Présentation du service Comptable des Cours Sainte Bernadette.....	43
4-2-1-Présentation.....	43
4-2-2-Le fonctionnement.....	43
4-2-3-Organisation de la comptabilité.....	44
4-2-4-La détermination des coûts des services (voir le compte d'exploitation).....	44
4-2-5-Les Activités.....	46
CHAPITRE 5 : CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE A BASE D'ACTIVITES AU CSB.....	51
5-1-L'analyse des activités.....	51
5-1-1-L'identification des centres de responsabilité.....	51
5-1-2-L'identification des processus.....	52
5-1-3-L'identification des activités.....	53
5-2-L'affectation des ressources aux activités.....	56
5-2-1-L'identification des ressources à affecter aux activités.....	57
5-2-2-L'identification des inducteurs de ressources.....	57

5-2-3-L'affectation des ressources aux activités.....	61
5-3-Présentation du calcul du coût de revient et résultat par produit ou service.....	61
5-3-1-Le regroupement des activités par centres.....	61
5-3-2-Le choix des inducteurs d'activités.....	65
5-3-3-La détermination du coût de revient et du résultat analytique des produits ou services.....	66
CHAPITRE 6 : ANALYSE ET RECOMMANDATIONS.....	68
6-1- Management à base d'activités.....	68
6-1-1-L'analyse des activités.....	68
6-1-2-L'analyse des facteurs de causalité.....	71
6-1-3-L'amélioration des performances.....	71
6-2-Les recommandations.....	74
CONCLUSION GENERALE.....	77
ANNEXES.....	79
BIBLIOGRAPHIE.....	87
WEBOGRAPHIE.....	89
TABLE DES MATIERES	90