



M0039MPTCF06

Institut Supérieur de Comptabilité
ISC

Maîtrise Professionnalisée de Techniques Comptables et Financières

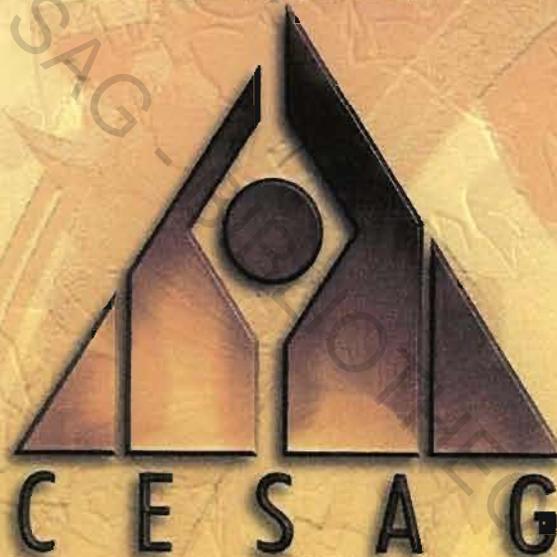
MPTCF

1^{ème} promotion 2001 – 2003

Mémoire de fin de cycle

THEME :

Modèle conceptuel de calcul des coûts des programmes de l'ISGEO par la méthode ABC/ABM



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

Réalisé par: El hadji Almamy Gérard SANE

Sous la direction de :

M. Moussa YAZI, Sous-directeur de l'ISC

Juillet 2006

DEDICACES

Je dédie ce travail à ma maman feu Bintou DIEDHIOU et à ma mère Rosalie DIATTA, puisse Dieu leur accorder le paradis. Vous m'avez guidé sur le chemin de la vie avec une très grande affection.

Mes dédicaces à l'endroit de mon papa Lamine SANE et de mon père François SAMBOU, pour le sacrifice et le soutien indéfectible. Vos sacrifices pour mon éducation et mon instruction sont pour moi une source d'inspiration pour le reste de ma vie.

Ce travail est donc le fruit de votre attachement à ma réussite, soyez bénis de Dieu et que sa miséricorde vous accompagne à tout jamais.

REMERCIEMENTS

J'adresse mes remerciements à ma mère Diago SOW pour toute l'attention qu'elle me porte ainsi que les conseils avisés qu'elle ne cesse de me prodiguer. Que Dieu t'accorde sa miséricorde.

Mes remerciements également à l'endroit de mes frères et sœurs des familles SANE et SAMBOU, pour leur soutien et leur égard pour ma modeste personne. Que Dieu vous comble de ses bienfaits pour le bonheur de tous.

Nous adressons enfin nos sincères remerciements :

- ❖ A notre Directeur de mémoire Monsieur Moussa YAZI, pour sa disponibilité et sa sollicitude qui a accepté d'encadrer ce travail malgré les innombrables sollicitations dont il fait l'objet. Ces conseils avisés ont été d'un apport inestimable pour la réalisation de ce travail.
- ❖ Au Directeur de l'ISGEO, Monsieur Ahmadou TRAORE pour avoir accepté que l'Institut qu'il dirige serve de cadre de référence ; j'y associe également l'ensemble du personnel de l'Institut pour sa collaboration.
- ❖ A tout le personnel administratif et enseignant du CESAG, notamment Monsieur Sylvain LADIKPO Directeur Administratif Financier et des Ressources Humaines, Monsieur Cheikh Tidiane MAR ancien Sous Directeur chargé de la comptabilité, Monsieur Mamadou SIDIBE Sous Directeur chargé de la comptabilité, Mes Collègues Monsieur Hyacinthe Hospice TOGBE comptable, Monsieur Moussa KA comptable, Aminata DIENE secrétaire, Marthe Clémence SARR secrétaire.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC : Activity-Based Costing

ABM : Activity-Based Management

BCEAO : Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest

C.M.S : Computer Management System

CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing-International

CEAO : Communauté des Etats de l'Afrique de l'Ouest

CEGOS : Commission Générale de l'OST

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CGE : Certificat de Gestion des Entreprises

CPA : Comptabilité analytique par activités

DAFRH : Direction Administrative, Financière et des Ressources Humaines

DAPRM : Direction de l'Appui Pédagogique et des Ressources Multimédia

DESAG : Diplôme d'Etudes Supérieures en Administration

DESS-GP : Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées en Gestion de Projets

DESS-MS : Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées en Marketing et Stratégies

DG : Direction Générale

DSES : Diplôme Supérieur d'Economie de la Santé

DSGE : Diplôme Supérieur de Gestion des Entreprises

DSGS : Diplôme Supérieur de Gestion des Services de Santé

ERP : Entreprise Ressource Planning

IBF : Institut de Banque et Finance

IFDRH : Institut d'Ingénierie de la Formation et de Développement des Ressources Humaines

ILCI : Institut de Langues et Communication Internationale

ISC : Institut Supérieur de Comptabilité

ISGEO : Institut Supérieur de Gestion des Entreprise et autres Organisations

ISS : Institut Supérieur de Santé

MAE (ex DESAG-CAAE) : Master en Administration des Entreprises

MBAIP : Master en Business Administration Internationale de Paris

MPGEO : Maîtrise Professionnalisée de Gestion des Entreprises et des Organisations

PFM : Programme de Formation en Management

PIFM : Programme International de Formation en Management

PMBF : Projet Master Banque et Finance

SDC : Sous Direction de la Comptabilité

SDFB : Sous Direction des Finances et du Budget

SDISI : Sous direction de l'Informatique et des Systèmes d'Information

SDP : Sous Direction du Patrimoine

SDPP : Sous Direction de la Production et de la Promotion

SDRDA : Sous Direction des ressources documentaires et des archives

SDRHA : Sous Direction des Ressources Humaines et des Approvisionnements

SDS : Sous Direction de la Scolarité

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

UVA : Unités de Valeur Ajoutée

CEESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Récapitulatif des étapes de pilotage de la performance	30
Tableau 2 : Matrice activités et sous processus	55
Tableau 3 : Les inducteurs de ressources.....	60
Tableau 4 : Matrice ressources/activités.....	61
Tableau 5 : Les inducteurs d'activités.....	66
Tableau 6 : Matrice activités/objectifs.....	72
Tableau 7 : Matrice activités/temps estimé.....	79

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Usage des informations issues de la méthode ABC.....	15
Figure 2 : Postulat de base de la méthode ABC.....	17
Figure 3 : Modèle théorique.....	36

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLES DES MATIERES

DEDICACES.....	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTE DES TABLEAUX.....	v
LISTE DES FIGURES.....	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PROBLEMATIQUE	3
CONTEXTE	3
CONTEXTE SPECIFIQUE.....	3
DEFINITION ET ANALYSE DU PROBLEME	4
OBJET DE L'ETUDE	6
L'OBJECTIF DE L'ETUDE	6
DELIMITATION DU CHAMPS DE L'ETUDE	7
INTERET DE L'INTERVENTION.....	7
ARTICULATION DU MEMOIRE	8
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE	
INTRODUCTION	9
CHAPITRE I : L'APPROCHE DES COUTS PAR LES ACTIVITES OU ACTIVITY BASED COSTING (ABC)	10
I.1 L'avènement de la méthode ABC	10
I.2 Objectifs de la méthode ABC	11
I.3 Les fondements conceptuels de la méthode ABC	13
I.4 Différence ABC/ABM	15
CHAPITRE II : DEMARCHE DE LA METHODE ABC.....	16
II.1 Présentation de la méthode ABC.....	17
II.2 Analyse des activités	18
II.2.1 La caractérisation des activités.....	19
II.2.2 Le processus	21
II.3 Le calcul des coûts	22
II.3.1 L'inducteur de coût (cost driver)	22
II.3.2 L'inducteur d'activité ou l'unité d'œuvre (activity driver)	22
II.3.3 L'inducteur de ressource (ressource driver)	22
II.3.4 L'objet de coût (cost object).....	23
II.4 Gestion par les activités.....	23
II.4.1 la gestion par les activités pourquoi ?	25
II.4.2 la gestion par les activités et définition de la stratégie ?	25
II.4.3 comment gérer les activités ?	26
II.4.3.1 L'analyse des activités	26
II.4.3.2 L'élimination des facteurs du gaspillage	27
II.4.3.3 Le système de mesure de la performance	28

II.5 L'ABC dans les structures de formation	31
II.5.1 La phase de définition du prototype ou le design	31
II.5.2 La phase d'implémentation ou de mise en oeuvre	31
II.5.2.1 Définir les activités et les objets de coûts	32
II.5.2.2 Collecter les données.....	32
II.5.2.3 Evaluer les activités	32
II.5.2.4 Déterminer les coûts unitaires, analyser et présenter les résultats	33
II.5.3 La phase de validation et de présentation des états.....	33
II.5.3.1 La validation.....	33
II.5.3.2 Les états ABC.....	33
CONCLUSION	34
CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	35
III.1 Modèle d'analyse.....	35
III.2 Limitation du cadre de l'étude.....	37
III.3 Méthodologie de collecte de données.....	37
CONCLUSION	40
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	41
DEUXIEME PARTIE : L'APPLICATION DE LA METHODE ABC AU CAS DU CESAG	
INTRODUCTION	42
CHAPITRE I : PRESENTATION DU CESAG	43
I.1 Les activités	44
I.1.1 Les activités académiques.....	44
I.1.1.1 Les formations diplômantes	44
I.1.1.2 Les formations qualifiantes	45
I.1.1.3 La consultation	45
I.1.1.4 La recherche	45
I.1.2 Les activités support	46
I.2 Au niveau structurel	46
I.3 Au niveau logistique.....	47
I.4 Description de l'organisation.....	47
I.4.1 La Direction Générale	48
I.4.2 La Direction de l'Appui Pédagogique et des Ressources Multimédia.....	48
I.4.3 La Direction Administrative, Financière et des Ressources Humaines	48
I.3.4 Les Instituts	49
I.4 Description de l'ISGEO	50
I.4.1 Missions.....	50
I.4.1 Structure organisationnelle.....	51
CONCLUSION	52
CHAPITRE II : MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC AU CESAG.....	53
II.1 Analyse des activités et des ressources	53
II.1.1 Identification des activités et processus	53
II.1.2 Identification des ressources	54
II.1.2.1 Les ressources humaines	57
II.1.2.1.1 Le personnel permanent.....	57

II.1.2.1.2 Les vacataires	57
II.1.2.2 Les fournitures de bureaux.....	57
II.1.2.3 Les charges de services extérieurs.....	58
II.1.2.4 Les équipements	58
II.1.2.5 L'espace de travail.....	58
II.2 Analyse des coûts	59
II.2.1 Identification des inducteurs de ressources.....	59
II.2.2 Affectation des ressources aux activités.....	59
II.2.3 Identification des inducteurs d'activités	65
II.3 La gestion des activités	70
II.3.1 L'analyse des activités et définitions des objectifs	70
II.3.2 L'analyse des inducteurs de performance.....	74
II.3.3 La mesure de la performance	74
II.3.1.1 L'intérêt de la mise en place des indicateurs	77
II.3.1.2 Limites du système de mesure des performances	77
CONCLUSION	82
CHAPITRE III : RECOMMANDATIONS	83
III.1 Proposition de recommandations	83
III.1.1 Les recommandations à l'égard de la Direction Générale du CESAG	83
III.1.2 Les recommandations à l'égard de la Direction de l'ISGEO.....	83
III.2 Mise en œuvre des recommandations.....	84
III.2.1 Création d'une structure pour le contrôle de gestion	84
III.2.2 Elaboration d'un système d'information de gestion intégré.....	84
III.2.3 La révision et la validation des fiches de postes	86
III.2.4 Elaboration d'un référentiel de mesure de la performance	86
CONCLUSION	87
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	88
CONCLUSION GENERALE	89
BIBLIOGRAPHIE.....	90
LISTE DES ANNEXES.....	92

INTRODUCTION GENERALE

Depuis l'avènement de l'ère industrielle, de nombreux auteurs ont enrichi le débat sur la gestion à travers les écrits qui retracent plus généralement leur point de vue sur la gestion des organisations. Ces écrits sont généralement inspirés de leur expérience comme manager, mais également des observations du contexte de leur environnement.

L'évolution des théories en matière de gestion a également suivi les changements de l'environnement, en intégrant les nouvelles pratiques. Dans le cadre de cette recherche sans fin de nouveaux outils de gestion, la comptabilité est de loin, la discipline la plus ancienne des sciences de gestion.

Elle a connu un développement spectaculaire depuis son avènement qui remonte à 1494 avec Fra Luca PACIOLI in « Tractatus XI particularis de computus et scripturis ». La comptabilité est devenue par la suite vers 1675 une obligation avec l'ordonnance de Colbert/Savary, pour finalement se diversifier avec des spécialités comme la comptabilité publique (1707), la comptabilité privée (1789), le contrôle des comptes avec la nomination d'un commissaire aux comptes (1791). La comptabilité de gestion naguère comptabilité analytique, est à l'origine une invention Française avec le modèle de calcul de coûts appelé la méthode des sections homogènes (1927) proposé par le Lieutenant-colonel Rimaïlho à la CEGOS (une organisation patronale française) (**Bibliothèque numérique de la Bibliothèque nationale de France, 2005**).

La comptabilité analytique avec les différents modèles de calcul des coûts a vu le jour pour satisfaire un *besoin de connaissance et de contrôle des coûts*. Ce besoin d'information se satisfait à travers le système d'information comptable dont la configuration est fonction de l'entreprise par son orientation et son environnement pour son évolution. Aujourd'hui les entreprises ont connu une triple évolution. La première concerne les structures dont la modification, pour s'adapter au contexte d'une concurrence de plus en plus impitoyable est devenue inéluctable. La seconde évolution tient dans les méthodes de production entraînant, des produits au cycle de vie court pour répondre à une demande de plus en plus exigeante sur des produits innovants. La troisième évolution est la conséquence des deux premières puisqu'elle engage les entreprises dans un processus de définition de stratégies à long terme (**Emilie BEQUART et Valentin LEBONDIDIER, 2000**).

Ces nouvelles données ont nourri le feu de la critique sur les méthodes classiques de calcul des coûts dont les résultats ne répondaient plus au besoin d'information né de la triple évolution précédemment évoquée. Cela a conduit à la proposition de nouvelles méthodes tendant à les corriger pour offrir une base d'aide à la décision beaucoup plus précise.

La première suggestion à voir le jour est la comptabilité par activité (ABC : Activity-Based costing) introduite par Robert S. Kaplan et Steve Anderson (1985), avec son corollaire la gestion des activités (ABM : Activity-Based Management). Cette approche est perçue comme la réponse adéquate au nouveau besoin d'information des décideurs d'entreprise. La seconde méthode des Unités de Valeur Ajoutée (UVA) est arrivée en 1995 et s'apparente relativement à la première du point de vue conceptuel par son approche processus orientée client. (Didier LECLERC, 1994)

Toutes ces initiatives ont en commun la maîtrise et le contrôle des coûts pour rendre la gestion des organisations encore plus efficiente. Selon Ravignon & al. (2001 : 147) «La maîtrise des coûts est un facteur clé de succès » que les entreprises doivent nécessairement intégrer dans leur stratégie pour rester compétitives. La maîtrise des outils d'évaluation de coûts devient un impératif majeur, indispensable à la bonne conduite ou plutôt au pilotage des organisations en générale, ce qui fonde leur application.

PROBLEMATIQUE

CONTEXTE GENERALE

Les pays d'Afrique subsaharienne sont en majorité sous programme de la banque mondiale qui dans ces conditions d'octroi de financement, réclame qu'il soit réduit les ressources allouées à l'enseignement supérieur dans le secteur public.

Ces programmes d'ajustement structurel font nettement la part belle au secteur privé, car ils ont été à l'origine de l'éclosion d'un enseignement supérieur privé. Ainsi nous avons assisté à partir des années 1990, à la création d'unités d'enseignement supérieur privé, véritables substituts des universités nationales incapables d'absorber les effectifs de plus en plus importants de jeunes qui aspirent à l'enseignement supérieur.

L'exemple du Sénégal est suffisamment éloquent pour illustrer le propos, car il est maintenant clairement établi que l'enseignement supérieur privé a fini de convaincre les entreprises sur sa capacité à leur fournir un produit dont les compétences sont adaptées à leur environnement.

CONTEXTE SPECIFIQUE

Après le démantèlement de la CEAO en 1994 dont le CESAG était l'une des pièces maîtresses, les dirigeants de l'UEMOA l'ont retenu comme outil de renforcement des capacités dans le domaine de la gestion, mais également comme objet d'intégration des pays de la sous région.

Cette vocation sous-régionale voire continentale a amené les dirigeants à voir large dans l'offre des programmes de formation des cadres supérieurs. En effet, au moment de la reprise des activités par l'UEMOA à travers la BCEAO le 16 novembre 1995, le CESAG avait quatre programmes de formation de troisième cycle (DSGE, Audit, DSGS, DSES) et trois programmes de formation de second cycle (CGE, PIFM, PFM).

A ce jour, le CESAG est à près de dix neuf programmes de formation dont seize de troisième cycle et trois de second cycle. Cette croissance rapide a induit une réorganisation du CESAG en instituts.

Il en comporte aujourd'hui six orientés essentiellement dans le domaine de la gestion à savoir :

- ISGEO (Institut Supérieur de Gestion des Entreprises et autres organisations) ;
- ISC (Institut Supérieur de Comptabilité) ;
- ISS (Institut Supérieur de Santé) ;
- IFDRH (Institut d'Ingénierie de la Formation et de Développement des Ressources Humaines) ;
- ILCI (Institut de Langues et Communication Internationale) ;
- IBF (Institut de Banque et Finance)

Cependant pour atteindre l'ambition d'un positionnement comme leader le CESAG devra lever le risque d'un pilotage à vue de sa gestion. En effet, le dispositif actuel rencontre déjà quelques limites.

DEFINITION ET ANALYSE DU PROBLEME

L'idée d'accroître l'assiette de l'offre des prestations par les autorités du centre est une manière d'étendre le volume des activités relativement faible au moment de la reprise par l'UEMOA à travers la BCEAO. Cependant, la mise en œuvre des programmes n'a pas fait préalablement l'objet d'une étude de leur rentabilité éventuelle. Du point de vue du pilotage des programmes, il est important de s'assurer de la composition des coûts engendrés par leur mise en œuvre.

Par ailleurs, il est inconcevable que le système de prix actuel ne soit soutenu par une étude préalable du coût des prestations et des opportunités de l'environnement eu égard au segment de marché dans lequel le CESAG s'est positionné. Le risque lié à l'absence d'estimation des coûts est nécessairement la sous-estimation ou la surestimation du prix des prestations. L'incapacité à fournir une information correcte pouvant renseigner sur la rentabilité des prestations est une conséquence directe de l'absence de mécanisme d'évaluation du coût des prestations. Pour permettre de combler ce manque d'information, il est plus que nécessaire de

mettre en place un mécanisme d'évaluation, qui prendra en compte l'ensemble des aspects spécifiquement liés à chacune des prestations du CESAG.

Or, ce mécanisme ne peut être qu'un contrôle de gestion efficace qui permettra l'estimation de la rentabilité de l'exploitation par l'installation d'une comptabilité de gestion ; mais aussi d'asseoir un contrôle budgétaire rigoureux par l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations et enfin la mesure des performances par la mise en œuvre et le suivi d'un tableau de bord de gestion. Plusieurs solutions sont envisageables pour résoudre dans un premier temps la question du mécanisme d'estimation des coûts à savoir :

- procéder à une analyse des coûts par la méthode des coûts variables ;
- fixer le prix de chaque programme en fonction d'un coût cible ;
- analyser les coûts et les processus par la méthode ABC.

Mais compte tenu de l'argumentaire de la critique sur les deux précédentes méthodes, nous avons retenu la méthode ABC qui semble mieux répondre à la problématique d'une gestion moderne par la prise en compte de l'effet des changements autant bien internes comme externes à l'entreprise. Dès lors nous envisageons la possibilité d'avoir des réponses aux nombreuses questions suivantes relatives exclusivement aux programmes pour ne pas étendre le champ de l'étude :

- quel est le coût estimé d'un programme d'enseignement ?
- quels sont les programmes à forte consommation de charges ?
- quels sont les programmes à faible consommation de charges ?
- quels sont les programmes rentables ?
- quels sont les programmes déficitaires ?

C'est pour tenter de répondre à toutes ces questions que nous avons choisi de contribuer à l'effort de réflexion en travaillant sur un modèle conceptuel de calcul des coûts des programmes par la méthode ABC.

OBJET DE L'ETUDE

Pour pérenniser une entreprise, il faut nécessairement avoir à l'esprit un facteur important qui lui permet de se raffermir compte tenu des vicissitudes ou plutôt des impondérables de son environnement, c'est sa rentabilité intrinsèque.

Il apparaît donc clairement que l'étude de la rentabilité doit tenir une place de choix dans la stratégie de gestion de l'entreprise. Cette analyse de la rentabilité passe nécessairement par la maîtrise des composants du coût des prestations qui ressort normalement du domaine du contrôle de gestion. La présente étude a donc pour objet de proposer un mécanisme d'évaluation du coût des prestations du CESAG dans l'optique d'une optimisation de l'utilisation des ressources mises à sa disposition.

L'analyse du coût des prestations par la méthode de la comptabilité par activité est un moyen de rendre le service encore meilleur en actionnant sur les leviers qui fondent la structure des coûts. Cet outil, nous permettra d'appliquer des prix en rapport avec les coûts et ainsi nous renseignera sur notre compétitivité par rapport à la concurrence. Il devra donc être un maillon de la chaîne de gestion des performances en permettant une prise de décision fondée sur une étude rigoureuse des éléments de coûts. Il est notre modeste contribution aux efforts de mise en œuvre de la méthode ABC dans nos entreprises.

L'OBJECTIF DE L'ETUDE

L'objectif de l'étude porte essentiellement sur l'évaluation du coût des prestations et plus spécifiquement sur l'étude de la rentabilité des programmes. Cependant, ces objectifs ne seront atteints qu'à travers les objectifs spécifiques ci-après :

- construire le répertoire des activités ;
- identifier les inducteurs d'activités
- identifier les ressources ;
- identifier les inducteurs de ressources ;
- allouer les ressources aux activités ;

Ces objectifs spécifiques feront que l'étude sera fondée sur une rigueur de l'analyse dans tous les aspects liés à la mise en œuvre.

DELIMITATION DU CHAMP DE L'ETUDE

Compte tenu d'une part de l'étendue des activités et d'autre part de l'envergure du centre, nous avons jugé nécessaire de limiter le champ de l'étude à la mesure de la rentabilité d'un institut, en l'occurrence l'institut supérieur de comptabilité. Par ailleurs, puisque nous sommes dans une phase expérimentale, l'objectif principal est d'avoir la maîtrise du modèle sur un échantillon de moindre niveau dans sa structuration. L'étude permettra aussi de voir les interconnexions éventuelles avec les autres composantes de l'organisation.

INTERET DE L'INTERVENTION

L'étude revêt un intérêt éminemment important eu égard au fait que toute entreprise à nécessairement deux préoccupations. Dans un premier temps, il y a la recherche des gains de productivité et dans un second temps nous avons la politique tarifaire pour optimiser la marge bénéficiaire. Par ailleurs elle engage la réflexion sur des questions assez importantes :

- quels sont les coûts des prestations ?
- quelles sont les variables des coûts des prestations ?
- comment agir sur les variables des coûts des prestations ?
- quelles sont les activités les plus rentables ?

Les réponses à ces questions rendront le pilotage plus aisé parce que la visibilité sur certains facteurs clés de succès serait encore meilleure.

❖ Pour le CESAG

Comme toute entreprise, le CESAG a un objectif de rentabilité. Seulement, pour y arriver, il est important d'avoir une mesure du coût des prestations afin de mieux maîtriser les éléments qui le composent. Cette étude permettra au CESAG d'avoir un aperçu sur les activités et les processus qui fondent l'allocation des ressources. Ainsi, il pourra agir sur la manière d'optimiser l'utilisation de ces ressources. Cependant, aussi efficace que soit la méthode ABC, il est d'autant plus pertinent de la coupler avec l'ABM qui permet un meilleur pilotage des performances. Il apparaît plus opportun de mettre en œuvre le couple ABC/ABM par souci de complémentarité mais surtout d'efficience.

❖ Pour nous-mêmes

A l'instar des pays développés qui s'évertuent à rendre leurs produits compétitifs, il est nécessaire à l'heure de la mondialisation d'avoir une maîtrise de la rentabilité de nos entreprises, celle-ci n'étant possible qu'à travers la maîtrise des coûts et des facteurs qui les génèrent.

Or, le constat est fait que dans les pays du nord, ce sont les universités qui apportent le changement sur les méthodes d'évaluation des coûts à travers la coopération entre les entreprises et le corps enseignant. L'exemple du CAM-I illustre bien du phénomène de synergie entre l'entreprise et l'université ; c'est l'occasion de capitaliser une expérience fort enrichissante, dans la perspective d'une vulgarisation du modèle à d'autres entreprises.

ARTICULATION DU MEMOIRE

Notre étude s'organise autour de deux parties, la première partie concerne la revue de littérature pour asseoir l'analyse théorique de l'étude, la seconde partie se fondant sur ce qui précède fera l'économie de l'application pratique de l'analyse théorique à notre cas : l'Institut Supérieur de Gestion (ISGEO).

INTRODUCTION

La comptabilité de gestion est un élément du système d'information de gestion au même titre que la comptabilité générale, le budget, le tableau de bord de gestion etc. Son rôle est de loin plus important en terme d'aide à la décision que la comptabilité générale trop rigide et confinée dans les normes sans pouvoir y échapper.

Contrairement à la comptabilité générale, la comptabilité de gestion n'obéit à aucune obligation juridique, il est la conséquence d'un besoin d'information tout à fait légitime des dirigeants d'entreprise, par le fait qu'elle est une aide à la décision. Son caractère facultatif et dénué de tout fondement juridique lui confère un dynamisme sans commune mesure en comparaison avec les autres disciplines des sciences de gestion. Nous en avons pour preuve la foison de publications sur le domaine, dont l'aboutissement vers la fin des années 80, après une critique assez pertinente des méthodes traditionnelles, a été la proposition de la méthode de calcul des coûts fondée sur les activités.

Le premier chapitre de notre revue de littérature, nous permettra d'exposer l'approche de la méthode ABC en partant des causes à l'origine de son avènement, ensuite nous ferons le point sur ses objectifs et ses fondements conceptuels, enfin nous examinerons la différence entre la méthode ABC et son corollaire la gestion des activités (ABM).

Le second chapitre nous entretiendra de la démarche ABC/ABM dont nous ferons une présentation de la méthode ABC, nous mettrons ensuite l'accent sur le concept pivot de la démarche « l'activité » à travers son analyse, nous présenterons également le modèle de calcul des coûts en examinant la cascade des coûts, nous terminerons par une mise au point sur la gestion des activités (ABM), non sans avoir passé en revue les tentatives d'application dans des structures de formation.

Avant l'entame de la seconde partie, nous ferons une proposition sur la méthodologie de l'étude, en présentant le modèle d'analyse, les hypothèses de travail sur lesquelles se fondent notre étude et la méthodologie de collectes de données.

CHAPITRE I : L'APPROCHE DES COÛTS PAR LES ACTIVITES OU ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

Les systèmes traditionnels de comptabilité analytique ne permettant pas d'aboutir à des estimations de coûts non affectés d'une dose d'arbitraire assez faible pour rester proche de la réalité, ont fini par céder face aux arguments de la critique. La méthode ABC a été adoptée afin de corriger les imperfections notées dans les systèmes classiques de calcul des coûts. Le foisonnement des concepts et des outils en matière de comptabilité de management est d'un apport important dans la dynamique de consolidation des outils permettant de mesurer la performance des entreprises. Aujourd'hui la nouvelle méthode des Unités de Valeur Ajoutée est une approche qui démontre que loin de s'arrêter à la révolution ABC de la fin des années 80, la recherche en sciences de gestion parvient toujours à innover par une recherche orientée vers des instruments d'application directe au sein des entreprises.

La méthode ABC est une illustration parfaite de la démarche des sciences de gestion qui cherchent toujours à remettre en question, de manière permanente des instruments pourtant bien éprouvés. Ces instruments ou outils de management sont le fruit plus général de courants de recherche basés sur un réseau mondial servant à les vulgariser. Nous allons examiner dès lors les arguments servis par la critique, donc le contexte dans lequel l'ABC a été conceptualisé avant de connaître un début d'application. Ensuite nous examinerons les objectifs de la méthode par un point sur les fondements conceptuels de la méthode. Enfin nous mettrons en exergue le lien entre l'ABC et l'ABM (Activity Based Management).

I.1 L'AVENEMENT DE LA METHODE ABC

C'est à partir des années 1980 que les entreprises américaines, en constatant les insuffisances des systèmes comptables jusque là en vigueur, ont fini par développer une nouvelle approche fondée sur une représentation de l'organisation à partir des activités. C'est aussi pour réagir de manière idoine dans le sens d'une adaptation de la gestion des entreprises face aux mutations de son environnement aussi bien interne qu'externe. Au niveau interne il y a eu une évolution de la structure des entreprises, tandis qu'au niveau externe le contexte économique et les certitudes des premiers concepteurs de la comptabilité analytique n'étaient plus rigoureusement vérifiées. Cependant, relevons que le décor présentait une évolution à trois niveaux :

- l'évolution du contexte économique marqué par une expansion des marchés compte tenu de l'arrivée de certains pays du tiers-monde à diverses formes d'industrialisations avec des coûts compétitifs, il s'y ajoute l'internationalisation des échanges grâce à une concentration des firmes par une stratégie de croissance externe ;
- l'évolution de la structure des entreprises induite par une généralisation du « juste-à-temps » est fondée sur un découpage fonctionnel et sur la juxtaposition d'unités de production dont la gestion relève d'un ordonnancement hiérarchique, une tendance à rechercher une occupation de l'espace concurrentiel sous la forme de concentration d'entreprise ;
- l'évolution des modes de production par le développement de l'automatisation puis de la robotisation a induit une réduction significative de la part des charges de main-d'œuvre direct dans les coûts de revient ; inversement les charges indirectes connaissent une hausse liée par exemple au coût de la maintenance, l'augmentation des charges fixes par plus de dotations aux amortissements, la sophistication induite par le progrès technique contraint souvent les entreprises à créer ou développer des services « non directement productifs » Berland, (2002 : 4), il en résulte que l'essentiel des charges des entreprises sont fixes et indirectes.

Or les méthodes traditionnelles de traitement des charges indirectes sont souvent arbitraires dans leur approche. Lorsque ces charges sont le plus souvent supérieures aux charges directes, le biais sur les coûts unitaires devient important et nécessite donc une analyse plus fine.

I.2 OBJECTIFS DE LA METHODE ABC

Il est important pendant, la mise en œuvre, de formuler des objectifs clairs en terme de finalité recherchée par rapport à l'application de la méthode ABC. C'est bien pourquoi LORINO (1991 : 51) recommande, autant que possible de concevoir une structure d'activités « neutre » affranchie des bouleversements conjoncturels de l'environnement (externe comme interne), et des politiques spécifiques décidées dans le cadre de la démarche stratégie.

Normalement à l'issue de la démarche, l'entreprise doit être en mesure d'avoir la réponse aux questions suivantes DEGUELDERE (2004) :

- *Où les coûts sont-ils engagés ?*
- *Quelle est la raison de chaque activité ?*
- *Quelles sont les activités à valeurs ajoutées ?*
- *Quelles sont les activités sans valeur ajoutée.*
- *Quelles sont les activités performantes ?*
- *Quelles activités sont perfectibles ?*
- *Quels sont les clients (ou groupes de clients) à haute valeur ajoutée ?*
- *Quelles gammes de produits ou des services devons nous développer ?*
- *Où se situe le marché le plus rentable ?*
- *Quels sont les « objets de coûts » perfectibles, à développer ou à arrêter ?*

Ainsi nous pouvons décliner les objectifs de la méthode ABC autour d'un panel qui en dit plus long sur n'importe quel type de définition de la démarche ABC.

Les objectifs de la méthode ABC sont d'après LECLERE (1994 : 191):

- Identifier pour chaque produit ou service les activités qu'il consomme.
- Permettre le calcul d'un grand nombre d'objets de coût (coût des activités, coût des processus, coût des produits).
- Mesurer les conséquences d'une décision relative à un produit ou service sur les activités de l'entreprise, telle le recours à la sous-traitance.
- Déterminer des coûts de revient des produits ou services plus pertinents que ceux issus de la méthode classique, grâce à une analyse plus fine des facteurs de coûts.
- Expliquer la consommation de ressources (charges indirectes) pour mieux comprendre la source des coûts et leur comportement.
- Améliorer la qualité des prises de décision et la performance de l'entreprise.

I.3 Les fondements conceptuels de la méthode ABC

En effet, pour venir à bout des mutations du contexte économique dont les effets sont le dysfonctionnement des méthodes traditionnelles, des arguments émis par certains auteurs ont conduit à l'élaboration d'une nouvelle approche de la comptabilité de gestion et donc de nouveaux concepts. L'examen des critiques formulées à l'encontre des anciens modèles porte essentiellement sur trois arguments Milkoff (1996.06) :

- le problème de la répartition des charges indirectes ;
- l'incapacité des outils existant à cerner les causes réelles des coûts ;
- l'aspect inadapté de ces outils à la prise de décision.

Dans les années 80 les travaux du CAM-I à travers son programme de recherche « Cost Management System » ont conclu à une revue des approches en termes de coûts complets par la proposition d'une méthode de comptabilité basée sur les activités (ABC : Activity Based Costing) LECLERE (2001). Tirées des travaux du CAM-I, la méthode des coûts par activités ne peut se comprendre que si on la replace dans la tradition anglo-saxonne au sein de laquelle elle a vu le jour. De manière synthétique deux changements majeurs distinguent les systèmes de comptabilité par activités des systèmes dits traditionnels LECLERE (2001) :

- une répartition des charges indirectes aux objets de coûts en centres de regroupement comptable centrés sur les activités et non plus sur les centres de responsabilité fonctionnels ;
- le recours à une plus grande diversité d'unités d'œuvre pour allouer le coût des centres d'analyse aux objets de coûts.

Du point de vue de la construction du système l'activité devient le concept majeur de représentation et de modélisation de l'organisation contraire au style fonctionnel des systèmes traditionnels. Mais un examen rigoureux de cette nouvelle approche laisse plutôt penser qu'il s'est agi plus d'une évolution des méthodes traditionnelles que d'une véritable révolution dans la conception des systèmes de comptabilité de gestion. Traditionnellement les ressources sont affectées à des centres de coûts puis imputées aux unités de production. Le schéma est donc :

RESSOURCES → **PRODUITS**

Les charges directes ne souffrent d'aucun problème par rapport au schéma parce que leur affectation est directe. Par contre les charges indirectes pour leur imputation souvent basée sur une formule arbitraire ont souvent posé problème. C'est pourquoi la méthode ABC a adopté le principe de l'activité comme interface entre la ressource et le produit pour tenter d'éliminer l'imprécision des systèmes traditionnels. Ainsi le schéma précédent devient :

RESSOURCES → **ACTIVITES** → **PRODUITS**

Il est important de noter que l'activité est au cœur de la démarche ABC en sens qu'elle en est le fondement. La logique de la démarche ABC confère à l'activité un rôle central dans la construction du modèle à partir Milkoff (1996.06) :

- du critère causalité, l'activité,
- avec un objectif, la description transversale de l'organisation,
- la diminution du phénomène volumique.

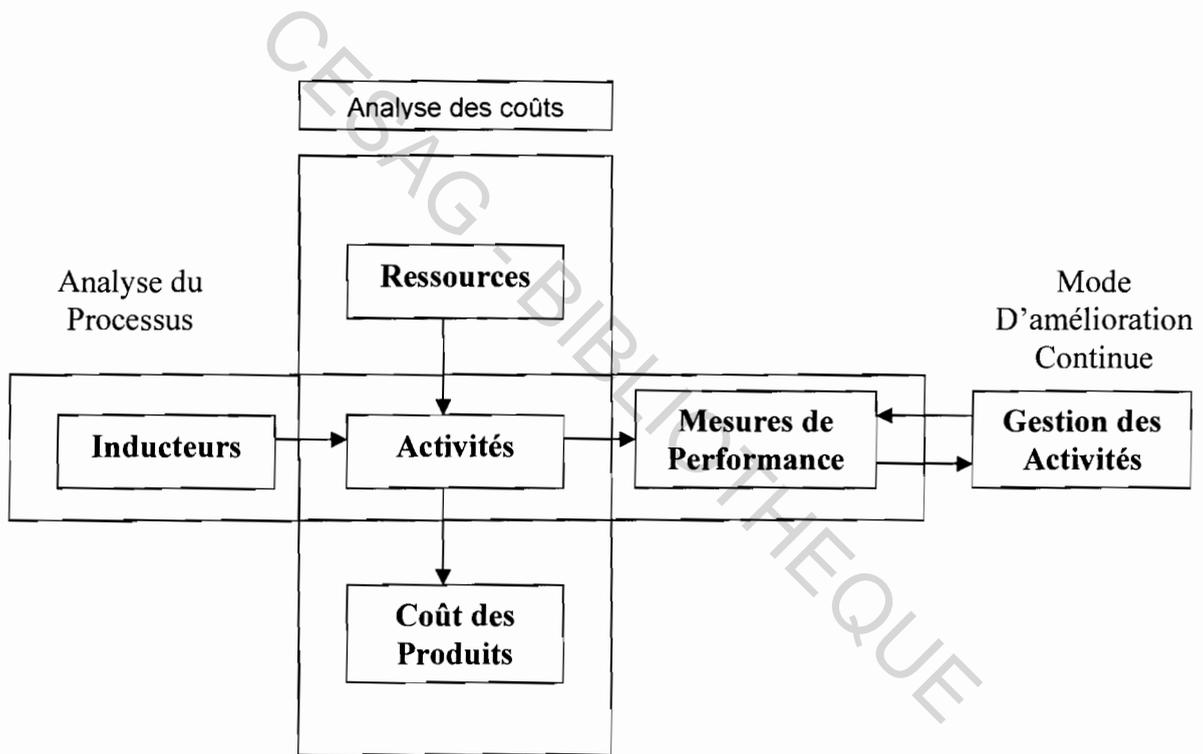
La démarche ABC présente l'activité comme l'élément causal du coût, ce n'est plus le produit fini qui importe ici. L'activité est la conséquence du fonctionnement de l'entreprise, de son découpage en activités élémentaires ; celles ci formant à leur tour la chaîne de valeur. Ce qui amène à lier la méthode ABC à la stratégie de l'entreprise. La première conséquence de la démarche ABC est la diminution du phénomène volumique. La répartition des charges indirectes selon le système classique est le plus souvent opérée à partir de données liées essentiellement à la nature des unités d'œuvres de l'unité de produit.

I.4 DIFFERENCE ABC/ABM

Il n'est nullement question d'une différence conceptuelle, l'activity based costing est un complément naturel de l'activity based management en ce sens que l'on pourrait, en caricaturant, dire que ce sont les deux faces d'une même médaille. Ils participent à la définition d'un système de gestion par les activités dans lequel ils font corps pour atteindre des objectifs communs.

En effet le couple ABC/ABM est un tandem inséparable ; si l'on se réfère aux fondements conceptuels de l'ABC, nous nous rendons compte que l'activité est au cœur du concept puisque tout le système repose sur analyse des activités. Donc l'ABC fournit l'information nécessaire à la bonne gestion par les activités, en retour l'ABM utilise cette information pour rendre la gestion plus performante Turney, (1991 : 140). Cette information implique un effort d'analyse de la valeur, une mise en œuvre de la gestion du budget basée sur les activités ainsi que le tableau de bord des indicateurs de performances. D'où l'on peut illustrer le propos par la figure ci-après :

Figure 1 : Usage des informations issues de la méthode ABC



Source : N.Raffish, B. Turney (in De RONGE Yves, 1998 : 188)

CHAPITRE II : DEMARCHE DE LA METHODE ABC

Le métier et les techniques du contrôle de gestion sont en perpétuelle mutation depuis bien des années. La comptabilité de gestion est l'une des techniques du contrôle de gestion qui ne cesse de connaître des innovations et ce depuis son avènement avec les écrits de Rimailho (1930). A partir des années 80, avec une critique assez pertinente des auteurs sur les méthodes jusque là utilisées a conduit à la théorisation d'une nouvelle approche. Cette nouvelle approche est l'œuvre du C.M.S (Computer Management System) et du CAM-I avec la publication en association avec la business school de Harvard des principes de base dans l'ouvrage « Cost Management for Today's Manufacturing » qui obtint le prix de « l'American Association of Accountants » en 1989. LORINO, (1991 : 3)

L'objectif de la démarche était de proposer une nouvelle approche de calcul des coûts pas très différente par rapport à la cascade du schéma préconisé par Rimailho mais plutôt par l'introduction d'un concept, celui de l'activité. En conséquence les données retenues par les méthodes traditionnelles laissaient trop de place à l'arbitraire à cause de l'utilisation des unités volumiques qui ne traduisent pas toujours la réalité face aux mutations de la productique et des économies. La nouvelle approche est connue depuis sous le vocable de ABC (Activity based costing) pour les anglo-saxons qui en sont les initiateurs alors que les francophones le connaissent sous celui de CPA (Comptabilité analytique par activités).

Dans ce chapitre nous allons présenter la Méthode ABC, puis nous allons visiter le concept d'activité avant de proposer une analyse des activités. A la suite de l'analyse des activités nous allons procéder à la déclinaison du schéma de calcul des coûts en fonction du schéma décrit plutôt dans la présentation de la méthode ABC.

A l'issue de cette section nous ferons le point sur le gestion des activités (l'ABM) qui forme avec l'ABC une paire inséparable comme déjà vu au chapitre précédent. Enfin nous essayerons de présenter des cas d'application de la méthode ABC dans les structures de formation, afin d'avoir un repère pendant l'application de la méthode dans notre cas.

II.1 PRESENTATION DE LA METHODE ABC

La méthode ABC a pour ambition majeure de rendre l'analyse de la rentabilité et la gestion de la performance plus pertinente. Le système en effet est un outil d'aide à la gestion dans sa finalité en apportant plus de lisibilité dans la structure des coûts mais aussi dans la gestion des processus et donc de la stratégie de l'entreprise.

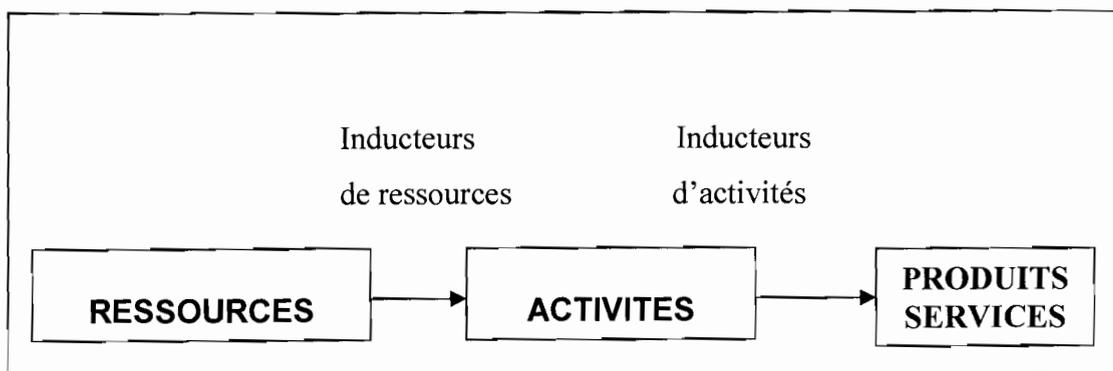
Cet outil de mesure de la performance propose une approche qui selon Mévellec (1995), privilégie l'analyse :

- des processus sur celle des résultats ;
- des activités sur celle des produits ;
- des interdépendances sur celle de l'indépendance ;
- de la complexité sur celle du volume ;
- de la valeur sur celle du coût.

Pour asseoir la théorie de la méthode ABC la plupart des auteurs fondent leur argumentaire autour de deux principes fondamentaux :

- **les produits ou services consomment des activités ;**
- **les activités consomment des ressources.**

Figure 2 : Postulat de base de la méthode ABC



Source : Nous-même à partir de la revue de littérature

La construction du modèle doit répondre à un impératif majeur, celui du lien entre la chaîne de valeur et les processus d'une part, entre les processus et les centres d'affectation des coûts d'autre part. Il est donc important dans l'ordinogramme du modèle de séparer ces deux aspects dans l'approche de mise en œuvre. Ce qui aura pour conséquence d'apporter une touche séquentielle à la construction du modèle, telle que nous le propose la plupart des auteurs. Les phases ou étapes de construction du modèle retenues par les auteurs sont les suivantes :

- identifier les activités et les processus qui constituent la firme ;
- caractériser chaque activité par un inducteur d'activité ;
- regrouper les activités en centres homogènes ;
- identifier les ressources et choisir les inducteurs de ressources ;
- valoriser les activités avec les inducteurs de ressources ;
- identifier et valoriser les objets de coûts avec les activités.

Nous allons passer en revue, ces différentes étapes en parcourant les écrits des auteurs qui ont des approches complémentaires. Mais la présentation de la méthode ne saurait se faire sans une définition correcte du concept « activité » qui en est le fondement

II.2 ANALYSE DES ACTIVITES

Les auteurs ont différemment définis l'activité mais leurs différences ne sont pas significatives. Nous nous efforcerons donc de faire un résumé des différents points de vues qui sont somme complémentaires. Ainsi nous avons une définition de l'activité Milkoff (1996.06) comme une entité fonctionnelle sur la base de laquelle un certain nombre d'objectifs sont atteints, il s'agit :

- *d'obtenir un avantage concurrentiel,*
- *de comprendre le comportement des coûts,*
- *de connaître les sources existantes de différenciation.*

Une autre définition présente l'activité comme Bouquin (2000) un élément au maillage variable, des processus de l'entreprise.

Par exemple l'activité « effectuer une commande » représente un ensemble de tâches telles que : étude des catalogues, informations auprès des fournisseurs, négociations téléphoniques, remplissage du bon de commande, etc. Cependant, l'exemple même s'il illustre ce que pourrait être une activité, n'en est pas moins insuffisant parce que s'il est acceptable pour certaines entreprises suivant certaines conditions, il peut tout aussi représenter un processus pour d'autres. Il est important de suivre une structure d'analyse, pour laquelle trois approches sont généralement utilisées comme le suggère LORINO (1991 : 56) :

- utiliser l'organigramme comme fil conducteur facile à conduire et semble donner des gages d'exhaustivité ; mais dans ce cas la mise en évidence des liaisons entre activités pouvant déboucher sur des processus n'est pas évidente,
- utiliser le découpage fonctionnel de l'entreprise dont la représentation est en générale partiellement déclinée par l'organisation ; elle offre l'avantage de s'affranchir des défauts de l'organisation et d'être très structurée, mais plus difficile d'utilisation parce que complexe pour la mise en évidence des liaisons entre activités,
- utiliser les processus peut sembler difficile mais plus cohérent pour un projet de gestion par activités ; elle articule l'entreprise autour de ses chaînes de valeurs en mettant en évidence les liaisons entre activités ; mais elle n'assure pas l'exhaustivité parce que indépendante de l'organisation.

II.2.1 La caractérisation des activités

Pour ce faire il se pose un certain nombre de questions : « jusqu'où ? » : où faut-il s'arrêter ? Comment sait-on qu'on est arrivé au niveau de l'activité ? Comment sait-on qu'une activité est une activité ? D'après LORINO, (1991 : 58) la réponse est variable et doit tenir compte des objectifs initialement fixés ; de l'envergure du projet et la taille de l'entreprise. En effet, selon que l'entité étudiée soit de taille réduite ou grande, l'activité aura une extension différente d'où l'idée d'adapter la méthode à l'entreprise et non l'inverse.

Cependant, suggère-t-il d'observer des règles pratiques et générales pour s'assurer une pertinence du résultat. En se fondant sur sa définition de l'activité, il énumère un certain nombre de critères d'identification :

- premièrement, les savoir-faire doivent s'inscrire dans une dynamique logique basée sur une « enveloppe » de compétence individuelle ou collective,
- deuxièmement, l'ensemble de tâches constituant l'activité doit être homogène pour une logique de comportement économique (coût et performance) unitaire, significative et cohérente,
- troisièmement, l'ensemble de tâches a pour finalité de produire un output global, commun et unique,

En fait, les auteurs semblent avoir un consensus autour de l'attitude à adopter pour circonscrire le concept d'activité. Ainsi le modèle de caractérisation que nous propose DE RONGE, (1998 : 388) abonde dans le même sens, il s'agit d'éléments caractéristiques de l'activité à savoir :

- *l'appartenance au centre de responsabilité ;*
- *l'insertion au sein d'un processus ;*
- *la production (les outputs), les clients et fournisseurs de l'activité ;*
- *les ressources consommées (les inputs) de l'activité ;*
- *les facteurs de causalité ou inducteurs de coût ;*
- *l'unité d'œuvre de l'activité ;*
- *la capacité installée de l'activité ;*
- *la mesure de la performance.*

Ces auteurs vont apporter plus de détail dans la réflexion sans altérer aucunement celle de LORINO sur la question. L'élimination des activités se fera en fonction de l'importance significative eue égard à leur poids relatif, ainsi par exemple la loi de Pareto des 20/80 pourrait s'avérer utile.

La phase d'analyse des activités et processus s'achève par la mise en place du répertoire des activités, prélude de la seconde phase de sélection concentration ou regroupement des activités.

II.2.2 Le processus

Mot latin désignant le déroulement dans le temps d'un phénomène. Le processus est à la fois un ensemble d'activités à l'intérieur d'une même fonction et une somme d'activités transfonctionnelles. La déclinaison des processus est un indicateur de la finalité de l'entreprise. Le processus est donc un enchaînement cohérent par sa pertinence d'activités. Il n'y a pas de processus sans activités par conséquent une activité n'a de sens qu'intégrée dans un processus.

La définition de Bouquin est plus pertinente sur ce point : « *Si dans toute organisation, les tâches s'articulent entre elles selon des processus finalisés pour former des activités, la notion de processus reste pertinente à un niveau plus global, puisque les activités, à leur tour, s'articulent en processus* ». Bouquin, (2000 : 293)

La phase sélection concentration des activités appelée aussi phase de regroupement des activités est indispensable parce que la première phase risque d'enregistrer un nombre trop élevé d'activités. Dès lors, lorsque le choix du regroupement est fait, il est important de veiller à la cohérence des regroupements effectués. Ainsi il convient d'utiliser les trois méthodes décrites par DE RONGE, (1998 : 397) à savoir :

- *un regroupement des activités en processus ;*
- *un regroupement des activités par unités d'œuvre ;*
- *un regroupement des activités par facteurs de causalité.*

Cette phase débouche indubitablement, sur la détermination des processus de l'entreprise, ceux-ci forment à leur tour la « chaîne de valeur ». Autrement dit, c'est une série d'activités ayant un déterminant commun appelé facteur de causalité ou inducteur. C'est à partir de cet inducteur que s'établit la relation entre les processus et les centres de coûts.

II.3 LE CALCUL DES COUTS

Le calcul des coûts démarre par la valorisation des activités après avoir bien entendu déterminer les ressources consommées par les activités. Il devient dès lors impératif, de dresser aussi un répertoire des ressources que l'on tire aisément à partir des charges consommées par le centre de regroupement. Mais également à partir d'un faisceau générateur de la consommation des coûts appelé inducteur de coûts

II.3.1 L'INDUCTEUR DE COUT (COST DRIVER)

La démarche ABC repose sur la relation entre le produit et le coût des activités qui concourent à sa réalisation. Il est important pour ce faire de rechercher les causes à la base de la naissance des coûts, il s'agit de déterminer ce qui induit le coût, d'où l'expression anglaise « *cost driver* ». Il est le facteur explicatif de la relation causale entre un événement et la génération de la charge. Il permet de procéder à la valorisation des coûts avec plus de précision. Après la valorisation des activités, l'étape suivante consiste à déterminer un inducteur d'activités permettant leur imputation aux objets de coûts (services, produits, clients, marchés) (J Shank et V Govindarajan, 1993).

II.3.2 L'INDUCTEUR D'ACTIVITE OU L'UNITE D'ŒUVRE (ACTIVITY DRIVER)

La définition retenue par la plupart des auteurs est celle qui consiste à considérer l'inducteur d'activité comme l'unité de mesure servant à la répartition des coûts des activités entre les productions d'une entreprise (services ou produits). Le terme usuel est l'unité d'œuvre mais pas d'après l'acception classique tendant à un choix plus ou moins arbitraire de clé de répartition. (J Shank et V Govindarajan, 1993).

II.3.3 L'INDUCTEUR DE RESSOURCE (RESSOURCE DRIVER)

L'acception générale le présente comme l'unité de mesure permettant la ventilation des ressources entre les activités. Plus souvent il est confondu à « *l'unité d'œuvre* ». Ceci ne devrait pas amener à le confondre à « *l'unité d'œuvre* » par un abus de langage qui tendrait à en faire le synonyme. La confusion vient du mélange qui est fait dans l'utilisation des inducteurs, certains sont utilisés dans le management de la performance, d'autres à mesurer et quantifier Milkoff (1996.06). Autrement dit, il s'agit de distinguer les inducteurs dits structurels et ceux opérationnels.

Cette définition est celle acceptée par la plupart des auteurs et qui correspond au terme anglais de « cost driver ». Par contre ce concept tel que présenté ne permet d'agir correctement sur le pilotage à court terme, d'où la tentative de certains auteurs de troquer la définition initiale du concept par une approche pragmatique sur son utilisation. C'est pourquoi certains auteurs (Bescos et Mendoza, 1994), par souci de simplification, utilisent la définition suivante : « élément permettant de mesurer comment les produits consomment des activités » afin de mettre l'accent sur la mesurabilité du concept mais surtout la possibilité d'agir qu'il offre.

Nous résumons les deux concepts avec deux termes, le premier l'*inducteur* correspond à la première définition et il sert généralement à gérer l'architecture des activités, alors que le second, le *générateur* sert à mesurer les coûts des activités incorporés dans les objets de coûts Milkoff (1996.06).

II.3.4 L'OBJET DE COUT (COST OBJECT)

Il s'agit de l'élément destinataire des charges en ce sens que c'est l'entité organisationnelle sur lequel on fait reposer la finalité de la démarche ABC (Exemple : les différents services ou les produits vendus par une entreprise). A l'issue de la détermination des inducteurs d'activités permettant la valorisation des objets de coûts qui les consomment, notre système de calculs des coûts est au point. Il s'agit maintenant, après la connaissance du coût des produits ou des services, de procéder à la gestion des activités afin de minimiser nos prix de revient par une meilleure organisation de la « chaîne de valeur ». Cette chaîne de valeur fait l'objet d'une analyse pour en déterminer la performance.

II.4 GESTION PAR LES ACTIVITES

Selon Laverty (2003), « la gestion par les activités constitue une méthode d'analyse et de gestion des coûts très structurée servant deux grandes catégories d'objectifs :

- le calcul de coûts de revient par la comptabilité par activité ou Activity Based Costing traduisant fidèlement la réalité des ressources consommées par les produits, les services et les marchés, en s'affranchissant de méthodes dites classiques qui laissent dans l'ombre une part croissante de coûts indirects ;
- l'amélioration continue des performances par le management des activités ou Activity Based Management grâce à la connaissance des générateurs de coûts.

Ce qui du reste est confirmé par la définition de DE RONGE, (1998 : 408) : « *la gestion des activités ou ABM (Activity Based Management) vise l'ensemble des actions qui peuvent être mises en œuvre par l'entreprise pour améliorer l'efficacité et l'efficacités de ses activités, en se fondant sur l'information relative aux coûts des processus produits, clients et autres objets de coût fournie par un système d'information comptable ABC* »

La gestion par les activités vient du besoin d'atteindre un niveau élevé de performance par leur optimisation. La mesure de la performance est un outil essentiel du pilotage et de la maîtrise des activités, donc un élément de la stratégie de l'entreprise par sa participation à la redéfinition des objectifs. Plus généralement une bonne politique de gestion par les activités requiert l'utilisation des outils suivants Turney, (1991 : 161) :

- l'analyse stratégique (politique de prix, l'analyse de la rentabilité des clients, la politique de recherche et développement, la sous-traitance, la stratégie de positionnement des produits) ;
- l'analyse de la valeur (les activités dans le processus, l'analyse des activités, la maîtrise des inducteurs de coûts) ;
- l'analyse des coûts (comparatif activités et inducteurs d'activités, la loi de Pareto, simulation de coûts) ;
- le budget à base d'activités ;
- le coût du cycle de vie du produit ;
- le coût cible.

Au-delà des outils, la gestion par les activités est une philosophie de pensée et d'action permettant à l'entreprise de tendre vers l'amélioration continue de la performance. C'est pourquoi préconise Laverty (2003), que le projet de gestion par les activités ne soit pas exclusivement l'affaire de la direction financière ou du contrôle de gestion, il doit être élargi aux opérationnels afin de susciter la participation de tous les acteurs de l'entreprise.

La gestion par les activités pourquoi ? Comment la gestion par les activités parvient-elle à aider à définir une stratégie ? Comment gérer les activités ? Nous savons qu'il est fondamental pour une entreprise de disposer d'un système d'information intégré et automatisé compte tenu de l'environnement concurrentiel dans lequel nous évoluons (par exemple l'utilisation des ERP).

II.4.1 La gestion par les activités pourquoi ?

Au terme de la définition du concept de gestion par les activités, il ressort que la gestion des activités est une composante de la « GESTION PAR LES ACTIVITES » au même titre que la comptabilité par les activités (ABC) dont elle utilise l'information. En d'autres termes la gestion des activités est élément essentiel dans un projet de gestion par les activités.

D'ailleurs avertit Laverty (2003), le schéma méthodologique qui consiste à démarrer un projet de gestion par les activités en identifiant les activités et leur valorisation pour dégager des coûts avant de penser au système de gestion des activités (système de pilotage de la performance), n'est pas exact. En effet il n'est pas indispensable dans un projet de gestion par les activités de connaître le coût des activités, il suggère de démarrer le projet par la gestion des activités donc la mesure de la performance, la valorisation des activités ne servant que dans une phase de définition de la politique tarifaire et donc de mesure de la rentabilité des différents objets de coûts identifiés. Ce qui conduit aisément à déterminer de manière grossière les objectifs suivants d'après Turney, (1991 : 140) :

- aider à l'amélioration de la valeur du produit proposé aux clients ;
- augmenter le niveau de profit en profitant du niveau de satisfaction du client.

Les deux objectifs de base de la gestion par activités invitent d'ores et déjà à l'analyse de la valeur au sein de l'entreprise par le premier objectif poursuivi, le second objectif lui, conduit nécessairement à la mesure de la valeur au terme du résultat de la rentabilité globale qu'elle procure à l'entreprise.

II.4.2 La gestion par les activités et définition de la stratégie ?

La définition d'une stratégie est fonction des objectifs que l'on s'est fixé au préalable. Il ne s'agit point d'avoir une ambition débordante au point de fixer la barre trop haute, mais non plus de manquer d'ambition au point de compromettre la survie de l'entreprise. Les objectifs poursuivis doivent être du domaine du réalisable, en ce sens qu'ils émanent d'un diagnostic des forces et faiblesses, donc du potentiel de l'entreprise. Après que le diagnostic soit établi, les objectifs fixés, il ne reste plus qu'à la mise en œuvre de mesures tendant à les atteindre.

Nous disions plus haut que les mesures sont les unes à court terme, c'est-à-dire celles dont la mise en œuvre nécessite une exécution sans délai et dont l'application est inscrite dans la durée (opérationnelles). La gestion par les activités pour une réelle efficacité doit permettre d'observer deux règles fondamentales à la réussite d'un bon positionnement stratégique Turney, (1991 : 143) :

- allouer des ressources aux activités à forte valeur ajoutée ;
- améliorer sans cesse la satisfaction du client.

L'observation de ces deux règles conduit inévitablement à améliorer la capacité de réactivité de l'entreprise face aux mutations de son environnement. « *La clé de tout succès stratégique repose sur l'amélioration continue de l'indice de satisfaction du client* » Turney, (1991 : 143). Pour arriver à maintenir un niveau de satisfaction continue du client, il requiert l'installation d'une bonne gestion des activités et donc des processus de l'entreprise qui en sont les éléments essentiels sur lesquels repose l'analyse de la valeur.

II.4.3 Comment gérer les activités ?

Pour accroître la performance des activités, il faut nécessairement passer par trois étapes Turney, (1991 : 143) :

- analyser les activités pour identifier les opportunités d'amélioration ;
- connaître les facteurs des gaspillages pour les éliminer ;
- prendre la mesure de la qualité des activités pour ne retenir que celles qui font le succès de l'entreprise.

II.4.3.1 L'analyse des activités

Les techniques d'analyse des activités sont identiques à la méthode ABC. La gestion par activités utilise la cartographie des activités pour trouver les processus optimum, et pour ce faire plusieurs règles sont à respecter Turney, (1991 : 143) :

- identifier les activités sans influence sur l'output ;
- analyser les activités essentiels (en utilisant par exemple la loi de Pareto des 20/80) ;

- comparer les activités à la bonne pratique des entreprises du secteur (Benchmarking) ;
- examiner les liens entre activités pour dégager les processus.

Cette phase d'analyse est essentielle en ce qu'elle aide à voir dans les activités celles qui sont fondamentales pour la réalisation des outputs, mais également celles qui peuvent être écartées pour éviter une redondance sur le processus, plus souvent source de temps perdu et donc de gaspillages.

II.4.3.2 L'élimination des facteurs du gaspillage

L'identification des activités redondantes est une action salvatrice dans la mesure où elle permet de rationaliser l'apparition des inducteurs de coûts et donc de catalyser l'absorption des ressources. La finalité de l'exercice repose dans le fait que lorsqu'une activité appartient à deux processus différents, il faut faire en sorte que ces derniers soient successifs de manière à utiliser l'activité une fois. C'est assurément la vocation essentielle de la gestion par activités qui suggère : « *la maîtrise dynamique des processus, c'est-à-dire les enchaînements d'activités par lesquels des objectifs stratégiques peuvent être atteints* » LORINO, (1991 : 43).

Mais l'élimination des facteurs de gaspillage de manière ponctuelle de suffit pas à elle seule à s'assurer de la disparition d'un tel état de faits. Elle doit se poursuivre à travers un vaste programme de réduction permanente des coûts. Ce programme de réduction, nous recommandons Turney (1991 : 152), doit obéir aux règles suivantes :

- réduire le temps et l'effort nécessaire pour chaque activité ;
- éliminer les activités sans grande nécessité surtout lorsqu'elles n'ont aucune emprise sur le processus ;
- sélectionner les activités dont les coûts sont les plus faibles mais nécessaires à la réalisation de l'output ;
- utiliser les activités avec parcimonie surtout lorsqu'elles concourent à la réalisation de plusieurs outputs ;
- réallouer les ressources non utilisées en fonction des besoins en ressources non satisfaits d'autres activités.

Le cadre du programme de réduction ainsi établi est fondamental pour arriver à la maîtrise des coûts. C'est pourquoi ils doivent nécessairement se doter d'un système de mesure de la performance capable à partir d'indicateurs caractéristiques de leur fournir l'information utile et juste pour une meilleure prise de décision allant dans le sens de l'amélioration continue de la performance.

II.4.3.3 Le système de mesure de la performance

L'analyse des activités, l'identification des activités redondantes ne suffisent pas à faire une bonne gestion des coûts. La mesure de la performance dans un système de gestion des activités devrait reposer de toute évidence sur « l'activité » considérée comme l'unité absorbante des ressources. Or la simple mesure fondée sur l'évaluation des ressources consommées par les activités ne conduit pas vers une analyse rigoureuse des facteurs clés de succès ou de non succès. Il est important de connaître la manière dont les ressources ont été utilisées. Un système de mesure de la performance repose sur trois éléments Turney, (1991 : 148) :

- fixer des objectifs clairs et précis faisables sur une séquence temporelle bien déterminée ;
- mettre en place un mécanisme de communication des objectifs au personnel afin de l'amener à mieux comprendre les enjeux et de s'approprier la mission ;
- se choisir des indicateurs de performance capables de déterminer la part contributive de chaque activité par rapport à la réalisation des objectifs.

Un système de mesure de la performance doit permettre de savoir US Gouvernement proposals of performance measurement process (1993) :

- ce que nous faisons de meilleur ;
- si nos objectifs sont atteints ;
- si nos clients sont satisfaits ;
- si nous maîtrisons les statistiques des processus ;
- dans quels domaines des améliorations sont nécessaires.

Mieux une organisation tire d'importants bénéfices de la mesure des performances parce qu'elle lui permet de répondre aux questions suivantes US Gouvernement proposals of performance measurement process (1993) :

- les clients (externes et internes) sont ils satisfaits par rapport à leurs exigences ?
- savons nous où se situent les problèmes dans la chaîne de valeur ?
- les décisions sont-elles prises sur la base d'un argumentaire documenté ou sur le coup de l'émotion ?
- dans quels domaines pouvons nous mieux faire ? comment progresser ?
- avons nous une claire image de nos progrès ?
- nos fournisseurs satisfont-ils à nos besoins ?

En effet un système de mesure de la performance repose sur les principes ci-dessous complémentaires à ceux édictés plus haut par Turney et reformulés par le gouvernement des Etats-Unis in US Gouvernement proposals of performance measurement process (1993) :

- ne mesurer que les activités critiques ou importants ;
- mettre l'accent sur les besoins des clients (externes ou internes), leur demander ce qu'ils pensent des choix de mesures ;
- associer les employés dans la conception et la mise en œuvre du système de mesure de la performance de sorte qu'ils se l'approprient et l'améliorent par une réflexion permanente.

Ces principes seront donc le guide de l'équipe chargée de la conception et de la mise en œuvre du projet de pilotage de la performance. Mais la dynamique ne s'arrête pas pour autant, il faut veiller à améliorer le système par une remise en cause permanente de l'approche pouvant déboucher sur des corrections éventuelles. C'est pourquoi il est recommandé de mettre en place un système de suivi chargé de la veille sur les nouveautés notamment du point de vue des meilleurs standards ou normes du métier de l'entreprise. Dès lors il est important au niveau des processus d'identifier des activités dites « critiques » parce que primordiales pour la réalisation des processus. Une fois les « activités critiques » identifiées, il s'agit maintenant de définir l'environnement de gestion de la performance et du pilotage comme l'indique Erwan Breton & al. (2003).

Il s'agit du choix des indicateurs de performance, les facteurs explicatifs de la performance d'une activité. L'indicateur possède un type (coût, délai, qualité, volume, efficacité, efficience etc.) de sorte qu'il soit possible de l'évaluer et de procéder à des comparatifs (benchmarking) pouvant déboucher sur une réorganisation des processus. Ce processus normalement dynamique installera l'entreprise dans un cycle d'amélioration continue de la performance.

Tableau n° 1 : Récapitulatif des étapes du pilotages de la performance

ETAPES	RESULTATS (OUTPUT)
1. identifier les processus	Liste des processus, les processus majeurs et leur diagramme descriptif
2. identifier les activités critiques à mesurer	Liste des activités critiques et leur emplacement dans les processus majeurs
3. définir les objectifs et les standards ou normes des mesures de la performance	Liste des critères pour chaque activité critique
4. définir les indicateurs de performance	Liste des indicateurs de performance et leurs composants
5. identifier l'entité ou l'individu responsable	Liste des personnes ressources responsables avec la délimitation du champ d'action pour chacun
6. collecter les données	Liste dynamique des données collectées en fonction d'une périodicité prédéfinie
7. recueillir et analyser les données du moment	Présentation des données sous la forme d'état récapitulatif
8. comparer les données observées aux normes ou standards	Présentation d'un tableau de comparaison
9. des actions correctives sont-elles nécessaires ?	Planifier des actions correctives ou réévaluer les objectifs
10. procéder aux changements nécessaires pour s'aligner sur les critères	Posséder un système de gestion performant
11. la redéfinition de nouveaux objectifs est-elle nécessaire ?	Liste de nouveaux objectifs ou garder ceux en vigueur

Source : Nous même à partir de la revue de littérature

Ce mécanisme dévaluation des performances de la gestion des activités est fondamental d'autant plus que nul ne peut prétendre aller vers le succès sans s'assurer qu'il tend vers le succès. Mais au-delà de la présentation de la méthode ABC/ABM, nous avons cherché à savoir si des tentatives d'application dans des structures de formation avaient été expérimentées. C'est l'objet du point suivant sur l'ABC dans les structures de formation.

II.5 L'ABC DANS LES STRUCTURES DE FORMATION

Notre revue de littérature nous a conduit à la recherche d'exemple d'application de la comptabilité par activités dans les structures de formation. L'exemple à notre disposition vient des milieux anglo-saxons notamment en Australie. Mais le modèle d'implémentation qui a retenu notre attention est celui de l'Université Edith Cowan. Ce modèle donne un large aperçu des différentes phases de conception d'un modèle de comptabilité par activités. (Université Edith COWAN, 2004)

II. 5.1 La phase de définition du prototype ou le design

Au terme de cette phase, il devra être retenu les points essentiels suivants :

- la rédaction de la charte du projet et la définition des facteurs clés de succès ;
- retenir le modèle ou la méthode de traitement des coûts ;
- initier des ateliers de réflexion sur la conception du prototype ;
- choisir l'outil de traitement automatisé (un logiciel) des données ;
- changer le style de management pour l'adapter au modèle conceptuel retenu plus haut.

Cette première phase est celle de la définition des axes sur lesquels reposeront le système de comptabilité par activité d'une part, mais également d'autre part des contours du modèle ainsi que l'organisation adaptée à sa réalisation.

II.5.2 La phase d'implémentation ou de mise en oeuvre

Elle se décompose de quatre parties essentielles suivantes :

- définir des activités et objets de coûts ;
- collecter les données ;
- évaluer les activités ;

- déterminer les coût unitaires, analyser et présenter les résultats.

Chacune des quatre parties repose sur une série d'activités ou de travaux permettant d'atteindre des résultats dont nous ferons l'économie dans ce qu'il suit.

II.5.2.1 Définir les activités et les objets de coûts

L'issue des travaux cités précédemment conduit aux résultats suivants :

- la détermination du dictionnaire des activités ;
- la détermination des inducteurs de coûts ;
- la formation du personnel.

C'est une étape importante qui préfigure de la méthodologie de collecte des données, étape que l'on pourrait considérer comme le rouage clé de ce que sera la configuration des deux derniers points.

II.5.2.2 Collecter les données

Les travaux de collecte de données doivent aboutir concrètement à :

- installer un logiciel ABC ;
- identifier la source des coûts ;
- identifier et collecter les données sur les inducteurs de coûts.

Les données recueillies permettront de passer à l'étape suivante, celle de l'évaluation des activités.

II.5.2.3 Evaluer les activités

Cette étape est celle de la détermination en fonction des données collectées du :

- coût de chaque activité ;
- coûts d'autres éléments (processus, marchés, clients, le cycle de vie des produits etc.)

A l'issue de l'évaluation des activités, la dernière étape de la mise en œuvre consiste à déterminer les coûts unitaires, le profit unitaire ainsi que l'analyse et la présentation des résultats.

II.5.2.4 Déterminer les coûts unitaires, analyser et présenter les résultats

Cette phase permet de procéder à la détermination d'un certains nombre d'éléments tels que :

- la rentabilité et l'analyse de chaque coût ;
- le résultat de chaque objet de coût préalablement retenu.

Cette dernière étape de la phase de mise en œuvre permet de procéder éventuellement à des ajustements lorsqu'il s'avère que certains éléments ne sont pas validés, d'où la nécessité de valider l'ensemble des travaux et des résultats lors de la dernière phase, celle de la validation.

II.5.3 La phase de validation et de présentation des états

Cette troisième et dernière phase consiste à procéder à la validation de projet ou à ajuster le modèle en fonction d'une certaine réalité. Elle se décompose en deux étapes Holland & al. (2004) :

- la validation des travaux ;
- la conception et présentation des états.

II.5.3.1 La validation

La validation consiste à faire les travaux ci-après :

- préparer les éléments de validation à l'endroit des actionnaires ;
- organiser les travaux d'ateliers de validation ;
- collecter et approfondir les suggestions issues des travaux de validation ;
- ajuster le modèle ABC en fonction de la pertinence des suggestions ;
- mettre à disposition les résultats validés.

Les travaux de l'étape de la validation permettent d'atteindre un niveau d'acceptation des résultats du modèle par l'ensemble des acteurs. Cette étape donc conduit nécessairement à initier des ateliers de validation.

II.5.3.2 Les états ABC

L'étape de la validation est cruciale puisque c'est après celle-ci que le modèle est rendu faible par l'ensemble des acteurs. Dès lors il devient plus aisé de concevoir des états à l'endroit des décideurs sans que ces derniers ne trouvent l'information invraisemblable. La finalité des travaux conduira à mettre en œuvre les éléments suivants :

- initier des sessions de formation à l'endroit des acteurs sur leur besoin d'information ;
- concevoir et utiliser l'ensemble des états ABC ;
- prendre des décisions de gestion en fonction des facteurs clés de succès.

Les états ABC sont très importants puisque c'est à partir de leur lecture que les décisions sont prises avec toutes les conséquences possibles sur la survie de l'organisation.

Le modèle présenté par l'Université Edith Cowan, est édifiant sur la méthodologie à adopter en partant de la conception, puis à l'implantation et enfin à la validation et la confection des états qui peuvent servir pendant la mise en place d'un tableau de bord de gestion.

CONCLUSION

Pour notre étude nous nous emploierons dans le chapitre suivant à décrire la méthodologie utilisée pour la conduite de notre étude. Nous présenterons dans ce chapitre, le modèle d'analyse inspiré de la revue de littérature et servant de cadre de référence à l'application que nous souhaitons mettre en œuvre.

CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Après avoir passé en revue la démarche de la méthode ABC/M, nous allons présenter dans un premier temps notre modèle d'analyse des coûts en nous inspirant des différents auteurs qui ont des approches complémentaires. Toutes ces approches ont la même vocation puisqu'elles veulent permettre une meilleure détermination des coûts à travers une analyse plus fine des activités qui sont génératrices de coûts. Ensuite nous présenterons l'hypothèse de travail, pour mieux restreindre le champ de l'étude afin d'avoir une claire lisibilité des données à exploiter. Enfin nous présenterons notre méthodologie de collecte de données ainsi que sa mise en œuvre dans le cadre de notre étude.

III.1 MODELE D'ANALYSE

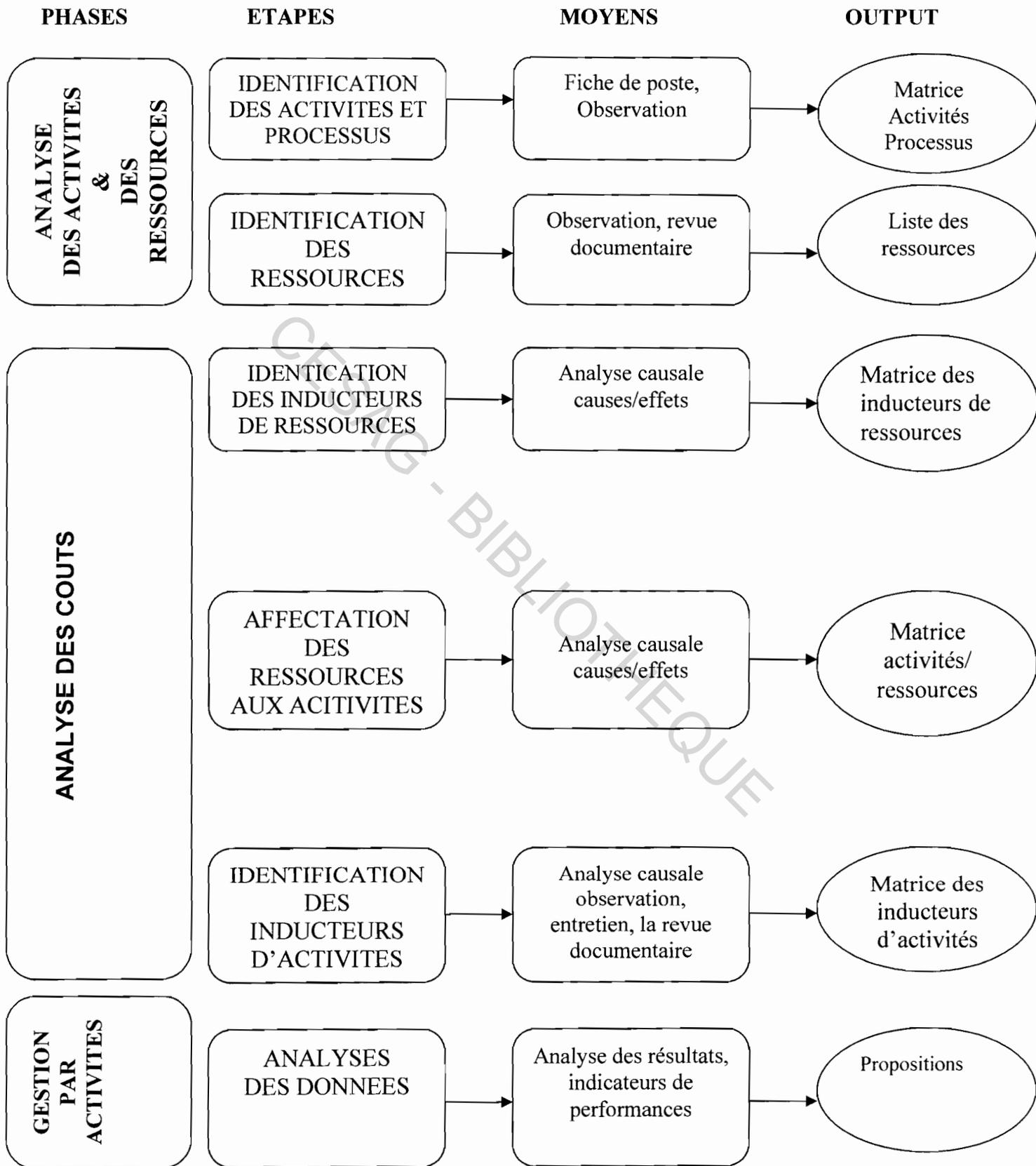
L'objectif du modèle d'analyse est de proposer une méthodologie de conduite des travaux d'analyse de coût. Cependant la modélisation de l'information à recueillir n'est pas suffisante, il demeure important de partir d'un point qui est variable selon les concepteurs. Nous pouvons faire le choix de démarrer l'analyse par la détermination des objets de coûts ou bien déterminer les activités ainsi que les processus inhérents. En tout état de cause l'objectif reste la détermination de coûts beaucoup plus proche de la réalité. A ce titre nous avons adopté la méthode d'analyse basée sur les processus étant donné que nous bénéficions de l'avantage de la taille réduite de notre cadre d'étude.

Ainsi nous allons parcourir les fiches de postes des agents de l'ISGEO. Cette revue des fiches de postes permettra de recenser les activités pour dresser le dictionnaire des activités. Ensuite chaque activité sera affectée à un processus dûment identifié. A la suite de cette étape nous tenterons de détecter la cause à l'origine de chaque activité, et dans le même sillage nous examinerons les ressources consommées et procéderons à la mesure des activités avec les inducteurs de ressources. Enfin, nous déterminerons à partir des inducteurs d'activités le coût des objets de coût.

A l'issue de la détermination des coûts, il est important de procéder à leur analyse (la gestion des activités) afin d'avoir une meilleure maîtrise de leur influence la politique de prix et partant appréhender nos facteurs de compétitivité par rapport à la concurrence. Nous retrouvons à nouveau la relation étroite l'Activity Based Costing et l'Activity Based Management.

Cette approche inspirera notre démarche dans le cadre de cette étude, celle-ci se traduit par la

Figure 3 : Modèle théorique :



Source : Nous-même à partir de la revue de littérature

III.2 LIMITATION DU CADRE DE L'ETUDE

Pour réaliser les travaux de manière à ne pas manipuler beaucoup de données, nous allons travailler sur un modèle réduit à l'occurrence l'Institut Supérieur de Gestion des Entreprises et des Organisations (ISGEO). Pour ce faire nous avons requis l'autorisation du Directeur d'Institut qui nous a manifesté une volonté de coopération.

De plus nous avons limité l'étude aux produits des formations diplômantes suivantes (MPGEO, DESS-GP, DESAG, DESS-MS) afin d'avoir une meilleure maîtrise des activités et des processus. Enfin nous avons choisi de limiter l'étude aux seuls coûts consommés de manière directe par l'ISGEO sans tenir compte des coûts liés aux prestations des directions d'appui tels que la Direction générale, la DAFRH, la DAPRM ; ainsi que les prestations connexes des autres Instituts. Cette limitation tient au fait qu'il serait extrêmement difficile de trouver toute l'information nécessaire à la bonne réalisation du projet dans des délais réduits et selon une optique de coût complet. Compte tenu de toutes ces raisons, c'est donc la méthode des coûts directs qui a été privilégiée au détriment de la méthode des coûts complets beaucoup, plus indiquée pour tenir compte de l'ensemble des coûts.

III.3 METHODOLOGIE DE COLLECTE DE DONNEES

Cependant pour parvenir à réaliser, il est nécessaire d'utiliser des techniques de collectes de données. Cette analyse peut selon **LORINO (1991 : 54)** utiliser deux types de démarches complémentaires, la première étant faite « de haut en bas » (top down) et la seconde « de bas en haut » (bottom up) La démarche « de haut en bas » consiste à un découpage par activités des niveaux hiérarchiques, en partant du niveau le plus élevé vers le niveau le plus bas.

La démarche « de bas en haut » consiste en un recensement exhaustif des activités des salariés en partant d'un niveau hiérarchique donné vers le niveau le plus élevé.

La démarche de haut en bas permet de :

- concentrer l'analyse sur les principaux enjeux ;
- maintenir la cohérence ;
- couvrir la totalité du champ concerné ;
- adopter une méthode fortement structurée.

La démarche de bas en haut permet de :

- mieux mobiliser les personnels concernés ;
- parvenir à une finesse d'analyse plus grande ;
- échapper plus sûrement aux influences liées à l'organisation existante ;
- valider le résultat sur le terrain.

Les deux démarches présentent chacune des avantages spécifiques, mais sont surtout complémentaires en ce sens que la première démarche a pour objet de disposer d'un projet qui devra être normalement validé par la seconde démarche. Donc l'un ne va pas sans l'autre compte tenu des objectifs initialement retenus pour l'élaboration de la cartographie des activités. Ces deux démarches ont l'avantage d'impliquer tout le personnel à l'effort d'analyse des activités. Ce qui devrait augurer d'une adhésion de l'ensemble des acteurs de l'entreprise au projet de mise en œuvre d'une comptabilité à base d'activités.

C'est pourquoi, dans le cadre de cette étude nous avons privilégié l'utilisation de la démarche de bas en haut non sans requérir de la part de la hiérarchie de l'ISGEO la validation des résultats obtenus. Pour ce faire nous avons au préalable, après entretien avec le directeur de l'ISGEO, nous avons écrit pour lui demander de bien vouloir accepter que sa structure serve de cadre d'étude mais également de modèle dans une perspective d'extension de l'étude à l'ensemble des structures composantes du centre. Le directeur de l'ISGEO nous a aidé en informant son personnel de notre projet, ce qui a eu pour effet de mobiliser tout le monde à l'effort de réalisation du projet. Pour réaliser notre démarche d'analyse nous avons fait recours à des techniques de collecte de données. A ce sujet **LORINO (1991 : 54)** propose deux approches.

La première approche dite de la consultation des experts utilise :

- *interviews,*
- *questionnaires.*

Ce sont deux techniques qui demandent un effort de conception assez rigoureux pour celui qui voudrait les utiliser. Cependant elles ont l'avantage d'embrasser plus largement des échantillons d'une certaine taille, ce qui bien entendu permet une analyse statistique plus large ; mais également rend les comparaisons d'avantage plus illustratif. YAZI (2005).

Par contre ces techniques restent moins flexibles puisqu'elles réclament plus d'effort de conception de leur utilisateur ; ce qui entraîne plus souvent une gêne en cas de d'insuffisance sur la donnée collectée ou une erreur sur la mesure. YAZI (2005)

La seconde approche dite « méthode de terrain » consiste à :

- *observer le service sur une période donnée,*
- *mesurer le temps,*
- *analyser des données historiques,*
- *tenir une feuille de route par le personnel concerné.*

Ces techniques privilégient la descente sur le terrain de l'étude afin de permettre au chercheur d'être plus proche de sa cible d'étude. En effet ce dernier entre en relation avec son milieu d'étude ce qui lui permet de percevoir la réalité de la « chose » étudiée. Au cas où la relation de confiance s'établit avec les acteurs de l'objet de l'étude, il ressort des informations très importantes et déterminantes sur la suite du travail de recherche. Par contre lorsque les acteurs développent des attitudes défensives, il va de soi que le chercheur n'est plus certain de collecter la bonne information et par conséquent les résultats qui seront présentés risquent de rendre les conclusions erronées.

Nous avons utilisé les deux approches parce que les techniques de collectes de données sont à utiliser en fonction de la nature du cadre d'étude mais également des contraintes liées plus généralement à l'absence de statistiques. Pour notre étude nous avons utilisé principalement la technique de l'entretien ainsi que celle de l'observation. Nous avons également pu bénéficier de la revue de données historiques en ce qui concerne l'exploitation de fiches d'évaluation des enseignants.

Pour aboutir à un résultat les informations collectées sur la base des différentes approches citées plus haut devront faire l'objet d'une modélisation fondée sur une structure de l'analyse. Cette modélisation permet d'organiser les informations afin de rendre la lecture des résultats plus cohérente pour avoir une logique rigoureuse de validation des résultats. Ainsi nous avons utilisé les logiciels Excel pour la confection des différents tableaux, le logiciel Word pour le traitement de texte.

CONCLUSION

Pour notre étude la structure d'analyse des données recueillies permet de présenter la cartographie des activités grâce à la revue des fiches de poste, à l'entretien avec les membres du personnel pour la confection du dictionnaire des activités qui nous a permis d'avoir une cartographies des activités de l'Institut, nous avons eu également grâce à la technique de l'observation et l'avantage de notre connaissance de la structure, le tableau des ressources. Le tableau de la cartographie des activités a abouti à l'identification des inducteurs d'activité. Le tableau des ressources permettra de dégager les ressources nécessaires grâce à l'entretien avec le personnel, mais également à l'observation les inducteurs de ressources. C'est d'ailleurs l'objet de la prochaine étape de notre étude qui consiste à réaliser notre modèle théorique dans un cadre bien déterminé.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

En résumé nous savons que la méthode ABC/ABM loin d'être une révolution n'en constitue pas moins une évolution qualitative par rapport aux méthodes dites traditionnelles. Cependant son apport le plus important est la nouvelle approche de la gestion qu'elle inspire.

En effet sa mise en œuvre permet d'avoir une meilleure visibilité des processus au sein de l'organisation, à partir de l'analyse des activités et de leur interdépendance. Ce qui induit donc à un meilleur pilotage de la performance, d'où sa pertinence pour mener un bon diagnostic de l'entreprise.

Son adaptabilité pour les structures de formation n'est plus à démontrer puisqu'en règle générale, elle se conçoit mieux dans un environnement de service, tel est le cas de notre cible d'application. Cependant sa mise en œuvre étant très délicate, nous pensons que son utilisation dans l'environnement africain devra se faire avec beaucoup de précaution.

Introduction

La revue de littérature nous a permis de nous familiariser avec la méthode ABC/ABM qui fonde le concept de gestion par les activités. Mais la simple connaissance de la méthode ne suffit pas à en cerner tous les contours. Il faut nécessairement de la pratique pour en savoir d'avantage. C'est ainsi que nous nous emploierons dans la seconde partie de notre étude de procéder à un essai d'application sur cas concret à savoir l'Institut Supérieur de Gestion.

Le début de cette seconde partie verra au chapitre 1 la présentation du cadre de l'étude pour cerner les contours. Il est important de présenter le cadre de l'étude pour permettre une bonne représentation de l'environnement de l'étude. Sa connaissance n'est pas négligeable dans la conduite de l'analyse puisque qu'il faut nécessairement partir d'un élément concret pour parachever une étude. C'est pourquoi dans ce chapitre nous nous attèlerons à présenter le CESAG de manière générale d'abord, puis nous présenterons l'ISGEO notre terrain d'exploitation d'un éventuel modèle d'expérimentation. Cet institut sera notre exemple illustratif du modèle conceptuel que nous avons choisi de proposer.

Ensuite nous présenterons au chapitre 2 les résultats des différents travaux conformément au modèle théorique décrit plus haut. Ce chapitre est assez décisif sur la suite de l'étude parce qu'il permet d'appliquer le modèle théorique aboutissant ainsi aux constats de résultats qui feront l'objet d'une analyse. C'est pourquoi en ce qui concerne notre étude en fonction de la méthodologie de l'étude décrite plus haut sur le chapitre de la méthodologie, l'outil de collecte utilisé est la revue documentaire.

Enfin nous tenterons de discuter au chapitre 3 les résultats pour aboutir à la formulation de recommandations suivies de proposition de mise en œuvre. En effet il est important d'apporter une valeur ajoutée en matière de recherche appliquée, c'est pourquoi ce dernier chapitre devra, après une analyse des résultats du chapitre précédent, amener le chercheur à formuler des recommandations, mais des recommandations sans proposition de mise en œuvre avec une indication claire des responsabilités ne peuvent produire plus souvent l'effet escompté. Donc il demeure déterminant d'indiquer avec force détaille la manière dont les recommandations devront être réalisées.

Chapitre I : Présentation du CESAG

Le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), a été institué par application d'une décision des chefs d'Etat de la communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest (CEAO) prise pendant la conférence de Bamako en 1978. Il a pour objet de mener des activités post-universitaire dans les domaines de la formation, du perfectionnement, de la consultation et de la recherche en gestion.

Mais c'est seulement en 1985 que ces activités ont démarré après décision de l'Etat du SENEGAL de lui transférer le patrimoine de l'Ecole Supérieure de gestion (ESGE) de Dakar. De 1985 à 1994 année de la liquidation de la CEAO, le rayonnement du CESAG n'a pas cessé de croître, au point que les chefs d'Etat décidèrent en 1995 au moment de la dissolution de la CEAO de le rétrocéder à la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO). Celle-ci a pour mission de continuer d'en faire un centre d'excellence au service de renforcement des capacités, mais surtout comme outil d'intégration au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). Ainsi à l'issue de sa réunion du 20 septembre 1996, le conseil des ministres de l'UEMOA a consacré la décision prise un an plutôt par la conférence des Chefs d'Etat au moment de la dissolution de la CEAO.

Dès lors le centre est devenu un Etablissement Public International spécialisé en matière de formation et de recherche ; doté de la personnalité morale, de l'autonomie financière et administrative. Les objectifs assignés à l'institution naissante sont d'assurer la formation et le perfectionnement de dirigeants et de cadres de haute qualité. A cette fin des activités de formations ont été mises en œuvre essentiellement dans les domaines suivants :

- la formation ;
- la recherche ;
- de la consultation.

Depuis la BCEAO a initié un programme de restructuration et de réhabilitation de l'institution en vue d'accomplir la mission confiée par le conseil des ministres de l'UEMOA. La finalité du programme est de renforcer la capacité du centre par la consolidation des acquis et le développement des activités.

La mise en œuvre de ces activités fonde la constitution d'organes de gestion d'une part, il s'agit du conseil d'Administration, du conseil Scientifique et Pédagogique et de la Direction Générale, mais d'autre part cette dernière par mandat du conseil d'Administration a organisé le centre pour pouvoir en assurer l'administration.

La description de l'organigramme du centre nous donnera l'occasion, de développer d'avantage l'approche organisationnelle mise en place, pour assurer le fonctionnement du centre conformément aux objectifs qui lui ont été assignés par le conseil des ministres de l'UEMOA.

I.1 Les activités

Le centre, conformément aux objectifs définis par le conseil des ministres de l'UEMOA, a initié et mis en œuvre des programmes liés aux domaines d'activités définis plus haut. Mais par souci d'efficacité le centre a rajouté en sus des activités support de celles initialement retenues en vue de renforcer son autonomie financière. Ainsi les activités mises en œuvre sont réparties en deux groupes :

- le groupe des activités à vocation académique ;
- le groupe des activités dites de support à celles évoquées plus haut.

I.1.1 Les activités académiques

Dans le domaine de la formation le centre dispense des programmes de niveau post-universitaires mais également des formations de courtes durées. Celles-ci peuvent être classées par :

- formations diplômantes ;
- formations qualifiantes

I.1.1.1 Les formations diplômantes

Le centre offre aujourd'hui une large gamme de formations toutes orientées dans le domaine de la gestion. Il propose en tout 21 programmes dont trois de second cycle et 18 de troisième cycle.

I.1.1.2 Les formations qualifiantes

Il s'agit de formations de courtes durées déroulées sous la forme de séminaires, mais également des cours de langues pour mieux aider les auditeurs à se doter d'outils face à la mondialisation.

I.1.1.3 La consultation

La consultation pour le centre vise à assurer une meilleure participation à l'œuvre de consolidation des travaux de recherches grâce à une application des recommandations issues des conclusions de ces travaux. Mais également aider les entreprises à se doter d'outils modernes de gestion pouvant aider à leur pérennisation. C'est pourquoi dans le domaine de la consultation le centre propose :

- de fournir des services de consultation et de conseils aux entreprises ;
- de mettre à la disposition des entreprises, des administrations et des particuliers, un centre d'information, de documentation et de ressources multimédias dans le domaine du management.

I.1.1.4 La recherche

La recherche est indissociable des études supérieures, c'est pourquoi le CESAG l'a inscrite dans ces objectifs, afin de rendre les enseignements plus proches du cadre de référence qu'est l'entreprise ; mais également pour aider les entreprises à s'adapter aux fréquents changements dus à l'évolution de l'environnement du contexte économique.

Aussi les champs d'évolution des activités liées à la recherche ont été clairement définis, il s'agit de :

- réaliser des études sur les pratiques de management international ;
- créer, adapter, développer et diffuser de nouvelles techniques de gestion capables d'améliorer les performances des entreprises et autres organisations ;
- créer une revue en gestion pour la diffusion des travaux de recherches.

Il est évident que les champs ci-dessus énumérés sont un vivier dans lequel aussi bien les enseignants que les stagiaires peuvent asseoir des pratiques de gestion basées sur des études préalables et applicables à l'environnement des entreprises.

I.1.2 Les activités support

Le Centre pour réaliser ces objectifs de base et atteindre son autofinancement à terme s'est employé à étendre ses activités. C'est pourquoi il offre des prestations annexes à celles énumérées dans ses statuts. Il s'agit essentiellement des activités de :

- location des salles ;
- location des équipements et matériels ;
- location des chambres de la résidence ;
- reprographie.

I.2 Au niveau structurel

A ce niveau le centre a adopté une nouvelle organisation axée sur la décentralisation, l'objectif recherché étant *de mieux responsabiliser des équipes sur des filières spécifiques (Plan stratégique, 2001-2003)* dont le regroupement devrait donner naissance à six pôles de compétences dénommés **Instituts**. Ainsi l'organisation à mettre en place procède donc d'un découpage des six pôles compétences évoqués plus haut, il s'agit du :

- pôle Gestion des entreprises ;
- pôle Comptabilité et Audit ;
- pôle Banque et Finance ;
- pôle Santé et Administration Publique ;
- pôle Langues modernes ;
- pôle Systèmes d'information.

Ces Instituts ont pour rôle essentiel d'agrèger des compétences autour de segments de formations clés suffisamment homogènes pour être efficace et ainsi réaliser des effets de synergie.

I.3 Au niveau logistique

La capacité d'accueil du centre a été élevée dans le cadre du Programme d'Investissement et de Développement (PID) par la construction d'un nouveau bâtiment. Aujourd'hui le dispositif mis en œuvre présente comme suit :

- 26 salles de cours ;
- 2 laboratoires informatiques de 33 postes ;
- 2 laboratoires de langues de 30 places ;
- 1 auditorium de 350 places.
- 1 laboratoire informatique de 25 postes ;
- 1 salle d'auto formation en langues.

Ces choix stratégiques devant être soutenus dans leur mise en œuvre par une structure organisationnelle décentralisée avec des centres de coûts et de profits relativement autonomes, pouvant créer des effets de synergie et dont l'organigramme actuel est l'application concrète.

I.4 Description de l'organisation

Le Titre II ADMINISTRATION DU CENTRE des statuts du centre, notamment au chapitre I ORGANES, Article 5 indique clairement la composition des organes de gestion du centre. Ainsi l'article 5 dispose que les organes du centre sont constitués :

- ❖ du Conseil d'Administration ;
- ❖ du Conseil Scientifique et pédagogique ;
- ❖ de la Direction Générale.

Des articles 6, 7,8, ceux-ci disposent des attributions, de la composition et des réunions dont nous ne ferons pas le développement. Par contre nous ferons des développements sur l'organisation fonctionnelle du centre partant de la Direction Générale telle que présentée par l'organigramme actuel. (*cf. organigramme du centre en annexe n°1*) L'organigramme fonctionnel du centre, est composé :

- de la Direction Générale ;
- de la Direction de l'Appui Pédagogique et des Ressources Multimédia ;
- de la Direction Administrative, Financière et des Ressources Humaines ;
- des Instituts.

I.4.1 La Direction Générale

La direction Générale du centre est assurée par un Directeur Générale (article 8 des statuts), celui-ci est nommé par le Conseil d'Administration sur proposition de son Président. Sa mission consiste essentiellement à diriger les activités du centre et à ce titre nous avons autour du Directeur Général :

- l'assistante de Direction Générale ;
- les conseillers ;
- l'audit interne.

Leur mission est d'apporter assistance au Directeur Général dans l'exercice de sa mission, notamment en assumant leur rôle de conseil mais également en apportant leur expertise avérée dans certains domaines.

I.4.2 La Direction de l'Appui Pédagogique et des Ressources Multimédia

Cette direction a pour mission d'aider les autres entités du centre à utiliser les moyens matériels en leur fournissant toute l'expertise nécessaire. Il s'agit donc d'une direction d'appui composée de quatre subdivisions :

- la Sous direction de l'Informatique et des Systèmes d'Information (**SDISI**) ;
- la Sous Direction des ressources documentaires et des archives (**SDRDA**) ;
- la Sous Direction de la Production et de la Promotion (**SDPP**) ;
- la Sous Direction de la Scolarité (**SDS**).

I.4.3 La Direction Administrative, Financière et des Ressources Humaines

Sa mission est de gérer les ressources financières du centre mais également d'en assurer l'administration ainsi que la gestion des ressources humaines. Elle est composée de quatre subdivisions :

- la Sous Direction des Finances et du Budget (**SDFB**) ;
- la Sous Direction de la Comptabilité (**SDC**) ;
- la Sous Direction du Patrimoine (**SDP**) ;
- la Sous Direction des Ressources Humaines et des Approvisionnements (**SDRHA**).

I .4.4 Les Instituts

Le centre dans ses choix stratégiques a une organisation décentralisée en pôles de compétences dont le rôle est de développer les activités de formation, de consultation et de recherche en rapport avec les spécificités propres à leur domaine de compétence.

Ainsi nous avons six instituts et un projet dotés chacun d'une relative autonomie en terme de gestion des aspects liés à la mission de base du centre, il s'agit de :

- l'Institut Supérieur de Gestion des Entreprises et des Organisations (**ISGEO**) ;
- l'Institut Supérieur de Comptabilité (**ISC**) ;
- l'Institut Supérieur de Santé (**ISS**) ;
- l'Institut d'Ingénierie de la Formation et de Développement des Ressources Humaines (**IFDRH**) ;
- l'Institut de Banque et Finance (**IBF**) ;
- l'Institut de Langues et Communication Internationale (**ILCI**).

Pour ce qui concerne notre étude, précisons que pour des raisons de maîtrise de la technique de conception de l'approche ABC, l'application aux calculs des coûts des prestations sera réduite à l'échantillon d'un Institut en l'occurrence l'Institut Supérieur de gestion des entreprises et autres organisations. Cette structure de taille réduite est à l'image des autres instituts puisque ceux-ci gèrent un pôle de compétences comme évoqué plus haut. Par ailleurs, la forme de la structure organisationnelle des Instituts étant identique, le format de l'approche ABC qui sera proposé va servir de cadre de référence à l'issue de l'expérience.

Nous annonçons précédemment dans notre chapitre 3 de la revue de littérature intitulé méthodologie de l'étude, la volonté de nous limiter à un échantillon réduit de l'organisation support de l'étude. En effet nous estimons pour des raisons liées à une meilleure maîtrise de la méthodologie de conception d'un mécanisme de calcul des coûts des prestations du Centre, le travail devrait être ramené à une échelle réduite. C'est pourquoi avons nous fait le choix de travailler sur l'Institut Supérieur de Gestion des Entreprises et des Organisations (ISGEO).

I.5 Présentation de l'ISGEO

Comme annoncé plus haut le centre s'est organisé en pôle de compétence dont la déclinaison du point de vue structurel s'est traduite par l'érection d'entités chargées de gérer chacune, des pôles précédemment cités. Ainsi l'ISGEO est chargé du pôle de gestion des entreprises et des organisations dont le rôle est essentiellement d'asseoir des formations (diplômantes ou qualifiantes) en matière de gestion.

I.5.1 Missions

Le conseil des ministres de l'UEMOA a retenu les missions indiquées plus haut à savoir la formation, la consultation et la recherche. Ces missions sont également celles confiées à l'ISGEO par extension. Afin de répondre au besoin de formation dans le domaine de la gestion, l'ISGEO offre la possibilité à tout public de suivre une formation dans les filières aboutissant aux diplômes ci-après :

- une **Maîtrise de Gestion des Entreprises et des Organisations (MPGEO)** ;
- un **Diplôme d'Etudes Supérieures en Administration et Gestion (DESAG)** ;
- un **Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées en Marketing et Stratégies (DESS-MS)** ;
- un **Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées en Gestion de Projets (DESS-GP)** ;
- un **Master en Business Administration Internationale de Paris (MBAIP)**.

En dehors des formations diplômantes nous avons également des formations de type qualifiantes pouvant prendre la forme de séminaires conçues sur des rayons de compétences cibles par rapport à un public bien déterminé ou bien à l'issue de sollicitation de demandeurs (l'administration ou des entreprises) de formation conduisant à raffermir les compétences de leurs ressources humaines sur différentes matières. Il en va également pour la consultation et la recherche qui ne sont pas en reste dans les activités développées au sein de l'ISGEO.

La conduite d'une telle approche nécessite une certaine organisation des activités de l'Institut par le conduit d'une structure capable de répondre favorablement aux attentes de clients aussi bien internes qu'externes.

I.5.2 Structure organisationnelle

La structure organisationnelle de l'ISGEO, à l'instar des autres Instituts du même type, se présente ainsi qu'il suit :

- au sommet le Directeur d'Institut dont le rôle est essentiellement de coordonner l'ensemble des activités (les enseignements, les consultations, la recherche) ;
- le sous-directeur de l'Institut chargé d'assister le Directeur sur la gestion sous la position d'un enseignant chercheur capable de relever ce dernier en cas de besoin ;
- l'assistant de programme dont le rôle est de jouer les intermédiaires entre les étudiants, le corps professoral et la direction de l'Institut ;
- la secrétaire chargée des travaux de saisie et d'organisation de l'agenda de l'Institut.

Cette structure organisationnelle se retrouve dans les différents Instituts pour des besoins d'harmonie, mais également pour rendre la répartition des tâches plus lisible et plus conforme aux exigences d'une formation de qualité.

Conclusion

Le potentiel du centre en terme d'infrastructure est assez enviable compte tenu de l'environnement africain. En effet rares sont les établissements d'enseignement dotés d'une plate-forme comparable aux standards internationaux en la matière. Cependant le coût élevé de l'entretien d'une telle plate-forme requiert beaucoup de moyens financiers qui sont en partie trouvés grâce aux frais de scolarité d'un niveau assez élevé, réclamé aux étudiants pour pouvoir bénéficier d'une formation de qualité.

Les frais de scolarité étant très élevés sans que l'on ne sache exactement s'ils se justifient par le fait d'un niveau de coût indispensable, l'estimation dudit coût de la formation s'avère nécessaire. C'est ce qui fonde le chapitre suivant qui porte sur le calcul de chaque formation dispensée par l'ISGEO.

Chapitre II : Mise en œuvre de la méthode ABC au CESAG

Ce chapitre est consacré à l'application de la méthode ABC/ABM à l'ISGEO en fonction de la partie III.2 relative aux hypothèses de travail. Son traitement sera inspiré par le modèle d'analyse théorique. La première partie traitera de l'analyse des activités et des ressources, la seconde partie sera le cadre de détermination des coûts (activités et objets de coûts), enfin la troisième partie permettra d'amorcer la gestion des activités en fonction des résultats obtenus dans les deux premières parties.

Cependant il est important de préciser que notre étude se focalise uniquement sur un modèle d'évaluation des coûts et d'où d'ailleurs l'absence de chiffres.

II.1 Analyse des activités et des ressources

Cette phase est celle de la détermination des activités et de leur agencement dans des processus dûment identifiés. Mais c'est également l'étape de la collecte des ressources engagées par l'ISGEO pour réaliser ces activités. Ainsi nous allons procéder d'abord à l'identification des activités et des processus, ensuite nous recenserons l'ensemble des ressources utilisées.

II.1.1 Identification des activités et processus

L'identification des activités a été faite à partir des fiches postes qui nous ont été soumises par les membres du personnel de l'ISGEO. Il ressort de celles-ci des activités que nous avons tenté d'associer avec des processus. Nous avons, en fonction des activités, dégagé pour le processus programme de formation objet de notre attention eu égard à notre choix orienté exclusivement sur les programmes de formation diplômants cités plus haut, les sous processus suivants :

- **appui à la pédagogie**, il représente la suite d'activités allant de la sélection des étudiants par un concours, de la sélection des vacataires, de la confection des emplois du temps, la surveillance aux examens et concours, la coordination des soutenances, l'exploitation fiches d'évaluation des vacataires, et se terminant le suivi de l'assuidité des étudiants (sous processus **SP1**) ;

- **enseignement**, il est constitué des activités déclenchées par la réception des supports didactiques, l'exécution du volume horaire des modules du programme, l'administration d'une évaluation, la notation des étudiants, l'encadrement des étudiants pour la rédaction des mémoires, (sous processus **SP2**) ;
- **encadrement mémoire**, il s'agit du sous processus par lequel les étudiants sont encadrés dans le cadre de la rédaction de leur mémoire ; c'est donc l'ensemble des activités représenté par l'accueil et le conseil, la correction des mémoires, la vérification de l'intégration des observations après correction (sous processus **SP3**) ;
- **administratif** il représente l'ensemble des activités de secrétariat, la rédaction des contrats de vacation, de suivi du dénouement des contrats de vacation, (sous processus **SP4**).

Le résultat de l'exercice est de disposer de la cartographie des activités mais également d'identifier les processus au sein de l'ISGEO (**Tableau 2 : Matrice activités et sous processus**) (**annexe n°1 : Dictionnaires des activités**).

Ces activités pour leur réalisation consomment des ressources, il nous faut donc recenser ces ressources afin de pouvoir en retour les valoriser dans l'optique de calcul des coûts.

II.1.2 Identification des ressources

L'identification des ressources s'est opérée par divers moyens comme indiqué dans le modèle théorique. Les ressources consommées pour la réalisation des activités repérées au point précédent sont les suivants :

- les ressources humaines ;
- les fournitures de bureaux ;
- les charges de services extérieurs ;
- les équipements ;
- l'espace de travail.

Tableau 2 : Matrice activités et sous processus

Sous processus					
Appui à la pédagogie		Encadrement mémoire	<u>Enseignement</u>	Administratif	
AA1	Saisir les sujets				X
AA2	Mettre à jour les plaquettes				X
AA3	Saisir les emploi du temps				X
AA4	Saisir les supports de cours				X
AA5	Saisir les lettres de stage				X
AA6	Faire le courrier				X
AA7	Diffuser les notes d'information				X
AA8	Mettre à jour la banque de données				X
AA9	Suivre les documents à photocopier				X
AA10	Organiser planifier l'agenda du directeur et du sous-directeur				X
AA11	Accueillir et renseigner le public				X
AA12	Sélectionner les vacataires				X
AA13	Suivre le dénouement des contrats de vacation				X
AA14	Suivre l'exécution du budget de l'institut				X
AA15	Concevoir le plan d'action et le budget				X
AA16	Rédiger les rapports d'activité				X
AA17	Participer aux réunions des comités ad hoc				X
AA18	Evaluer le personnel de l'Institut				X
AA19	Participer aux réunions de l'Institut				X
AA20	Produire des statistiques sur le fonctionnement de l'Institut				X
AA21	Conseiller le directeur général et les directeurs d'Institut suivant les besoins				X
API	Concevoir les emplois du temps	X			

Activités		Sous processus			
		Appui à la pédagogie	Encadrement mémoire	Enseignement	Administratif
AP2	Coordonner la programmation des soutenances	X			
AP3	Réceptionner et orienter les étudiants	X			
AP4	Suivre l'exécution des enseignements	X			
AP5	Suivre l'assiduité des étudiants	X			
AP6	Organiser et surveiller les examens pour chaque module et par programme	X			
AP6	Participer à l'organisation et la surveillance des concours d'entrée au CESAG	X			
AP7	Collectionner les notes et les transmettre à la scolarité	X			
AP8	Superviser l'exécution des enseignements	X			2
AP9	Promouvoir de nouveaux programmes et réviser l'existant	X			
AP10	Superviser la confection des didacticiels	X			
AP11	Superviser la sélection et la gestion des vacataires	X			
AP12	Suivre les évaluations des vacataires	X			
AP13	Participer aux jurys des concours	X			
AP14	Participer aux réunions du comité pédagogique	X			
AE1	Concevoir du matériel didactique			X	
AE2	Coordonner la conception et l'élaboration des programmes de l'institut :			X	
AE3	Animer des enseignements			X	
AEM1	Lecture des mémoires et observations		X		
AEM2	Valider le suivi des observations		X		
AEM3	Evaluation mémoires		X		
AEM4	Suivi du respect des observations		X		
AEM5	Participer aux jurys des soutenances		X		

II.1.2.1 Les ressources humaines

Elles sont de loin les plus importantes parce que leur apport est indispensable à la réalisation d'un d'enseignement de qualité. Mais dans notre cas nous devons distinguer deux types de ressources humaines utilisées par les instituts et notamment l'ISGEO, il s'agit du personnel permanent composé de différentes catégories socioprofessionnelles et des vacataires utilisés principalement dans le cadre du processus d'enseignement.

II.1.2.1.1 Le personnel permanent

Les ressources humaines permanentes affectées à l'ISGEO se composent d'un directeur, d'un sous directeur et de deux assistants, deux secrétaires de directions (soit un effectif de six personnes). Notons que l'un des assistants s'occupe spécifiquement d'un programme de formation en l'occurrence le MBAIP (Master en Business Administration International de Paris) en même temps que d'autres activités (exploitation des fiches d'évaluations des étudiants, suivi de l'assuidité des étudiants, suivi du déroulement des enseignements etc.)

II.1.2.1.2 Les vacataires

Ils sont utilisés pour dispenser des enseignements pour permettre aux enseignants permanents de disposer plus de temps pour satisfaire les exigences de la recherche ou de la consultation qui font partie des missions du centre. Mais plus généralement, il s'agit aussi d'enseignements à vocation professionnelle, donc totalement orientés vers l'acquisition de savoir faire et d'outils indispensables aux étudiants pour leur insertion professionnelle.

II.1.2.2 Les fournitures de bureaux

Les fournitures de bureaux se composent essentiellement de papier blanc A4, des cartouches d'encre pour imprimante, des cartouches d'encre pour photocopieuse, des bics etc. Nous signalons simplement que le niveau de consommation des fournitures de bureau est fonction des activités menées au sein de l'ISGEO. Pour le détail des consommations nous avons annexé une liste exhaustive au présent document. Celle-ci est le résultat d'une comptabilité matière tenue par le magasinier qui enregistre et valorise l'ensemble des sorties de fournitures de bureaux opérées par l'institut durant une période donnée.

II.1.2.3 Les charges de services extérieurs

Les charges des services extérieurs sont constituées des charges d'eau, d'électricité et de téléphone, mais également des charges d'affranchissement de courrier, de transport et déplacement. Pour évaluer la quote part de charges supportées par l'institut nous avons eu recours à différents procédés. Par exemple pour l'eau, en l'absence de compteurs divisionnaires, nous optons pour le partage au prorata du nombre d'étudiants par institut auquel il faut ajouter le personnel de l'institut.

Pour ce qui concerne l'électricité nous avons opté pour l'estimation de la puissance de chaque matériel de bureau utilisé par l'institut ainsi que la durée d'utilisation moyenne par matériel. Ainsi le produit de la puissance du matériel et de sa durée d'utilisation nous permet d'obtenir le niveau de consommation de chaque élément et par suite la consommation globale en électricité. Connaissant le coût moyen TTC du kW/h nous déduisons la quote part de charge d'électricité consommée par l'institut.

Les charges de téléphone sont beaucoup plus simples à évaluer puisque la consommation de chaque poste de téléphone est répertoriée par le standard avec un niveau de détails suffisant.

II.1.2.4 Les équipements

Nous n'avons pas eu de difficultés à recenser les équipements utilisés par l'institut, puisqu'un inventaire des immobilisations a été fait depuis 2003. Il nous a donc fallu mettre à jour ce fichier pour arriver à un inventaire exhaustif, par conséquent les charges d'amortissement à calculer reflètent bien la réalité.

II.1.2.5 L'espace de travail

Le concours de la Sous direction chargé du patrimoine a été déterminant pour l'aide apportée dans le cadre de l'évaluation de l'espace occupé par l'institut. Connaissant la charge d'amortissement globale du bâtiment abritant l'ISGEO, nous pouvons déduire la part lui revenant.

II.2 Analyse des coûts

Etant entendu que nous sommes dans une optique d'élaboration d'un modèle conceptuel nous n'allons pas aboutir à la détermination des coûts en valeur absolue. Par contre nous mettrons l'accent à recenser l'ensemble des éléments susceptibles de concerner leur détermination. Ainsi l'analyse des coûts sera consacré à :

- l'identification des inducteurs de ressources ;
- l'affectation des ressources aux activités ;
- l'identification des inducteurs d'activités ;

II.2.1 Identification des inducteurs de ressources

Les inducteurs de ressources sont les facteurs à l'origine de la consommation de ressources par les activités. Ils sont donc le lien entre les ressources et les activités permettant ainsi d'affecter les ressources aux activités. L'identification des inducteurs de ressources s'est faite aux moyens de l'observation, de l'entretien et de la revue documentaire comme indiqué sur notre modèle théorique. Les ressources mobilisées par l'ISGEO et les inducteurs retenus pour chacune d'elles sont résumés dans un tableau récapitulatif (**Tableau n°3 : Les inducteurs de ressources**). A partir de l'identification des inducteurs de ressources nous pouvons procéder à l'affectation des ressources aux activités.

II.2.2 Affectation des ressources aux activités

Les inducteurs de ressources étant identifiés, l'affectation des ressources aux activités devient aisée dès lors qu'il ne reste plus qu'à associer les activités avec les ressources qu'elles consomment (**Tableau n°4 : Matrice ressources/activités**). Ce tableau permet d'avoir le coût global de chaque activité partant des différentes ressources qu'elles consomment pour sa réalisation. Il est la première étape à partir de laquelle nous sommes en mesure de savoir :

- les activités à forte consommation de ressources ;
- les activités à faible consommation de ressources.

Tableau 3 : Les inducteurs de ressources

RESSOURCES	INDUCTEURS POSSIBLES	INDUCTEUR SELECTIONNE	COMMENTAIRE
Main d'œuvre directe	Nombre d'heures utilisées par les activités, nombre d'étudiants	Nombre d'heures utilisées par les activités	Les activités sont exécutées sur un temps bien déterminé et en fonction de leur durée il absorbe en conséquence des ressources
Charges administratives	Nombre d'étudiants, durée moyenne du temps de travail, le volume horaire des programmes de formation	Durée moyenne du temps de travail	Ce sont des ressources qui s'absorbent en fonction de la présence ou de l'absence des acteurs
Charge de consommation d'eau	Nombre d'étudiants, durée moyenne du temps de travail, le volume horaire des programmes de formation	Nombre d'étudiants	La consommation d'eau est fonction du nombre de personne pour chaque institut, la donnée la plus significative est le nombre d'étudiant
Charge de consommation d'électricité	Le KW/h	Le KW/h	Il mesure mieux la consommation de la ressource dès lors qu'il n'y a pas de compteurs divisionnaires
Charge de consommation de téléphone	Le nombre d'unités, le nombre de postes de téléphones	Le nombre d'unités	Le standard téléphonique disposant des quantités consommées par téléphone, le choix de cet inducteur devient d'autant plus pertinent
Fournitures de bureaux	Nombre d'étudiants, durée moyenne du temps de travail, le volume horaire des programmes de formation	Nombre d'étudiants	Les fournitures de bureaux sont une ressource dont la fréquence de consommation est fonction de l'effectif des étudiants
Amortissement des équipements	Nombre d'étudiants, le volume horaire des programmes de formation, la durée moyenne du temps de travail	Durée moyenne du temps de travail	C'est une ressource qui s'absorbe en fonction de la présence ou de l'absence des acteurs
Amortissement des locaux	Nombre d'étudiants, le volume horaire des programmes de formation, la durée moyenne du temps de travail, le m ² utilisé	Le m ² utilisé	L'usure des locaux est fonction de leur fréquentation

Tableau 4 : Matrice activités/ressources

Activités		Ressources						
		Main d'œuvre directe	Charge de consommation d'eau	Charge de consommation d'électricité	Charge de consommation de téléphone	Amortissement des équipements	Amortissement de l'espace de travail	
AA1	Saisir les sujets	X		X		X		X
AA2	Mettre à jour les plaquettes	X		X		X		X
AA3	Saisir les emplois du temps	X		X		X		X
AA4	Saisir les supports de cours	X		X		X		X
AA5	Saisir les lettres de stage	X		X		X		X
AA6	Faire le courrier	X		X		X		X
AA7	Diffuser les notes d'information	X		X		X		X
AA8	Mettre à jour la banque de données	X		X		X		X
AA9	Suivre les documents à photocopier	X		X		X		X
AA10	Organiser planifier l'agenda du directeur et du sous-directeur	X		X		X		X
AA11	Accueillir et renseigner le public	X		X		X		X
AA12	Sélectionner les vacataires	X		X		X		X

Activités		Ressources					
		Main d'œuvre directe	Charge de consommation d'eau	Charge de consommation d'électricité	Charge de consommation de téléphone	Amortissement des équipements	Amortissement de l'espace de travail
AA13	Suivre le dénouement des contrats de vacation	X		X	X		X
AA14	Suivre l'exécution du budget de l'institut	X		X			X
AA15	Concevoir le plan d'action et le budget	X		X			X
AA16	Rédiger les rapports d'activité	X		X			X
AA17	Participer aux réunions des comités ad hoc	X		X			X
AA18	Evaluer le personnel de l'Institut	X		X			X
AA19	Participer aux réunions de l'Institut	X		X			X
AA20	Produire des statistiques sur le fonctionnement de l'Institut	X		X			X
AA21	Conseiller le directeur général et les directeurs d'Institut suivant les besoins	X		X			X
AP1	Concevoir les emplois du temps	X		X			X
AP2	Coordonner la programmation des soutenances	X		X	X		X
AP3	Réceptionner et orienter les étudiants	X		X	X		X

Activités		Ressources					
		Main d'œuvre directe	Charge de consommation d'eau	Charge de consommation d'électricité	Charge de consommation de téléphone	Amortissement des équipements	Amortissement de l'espace de travail
AP4	Suivre l'exécution des enseignements	X		X		X	X
AP5	Suivre l'assuidité des étudiants	X		X		X	X
AP6	Organiser et surveiller les examens pour chaque module et par programme	X		X		X	X
AP6	Participer à l'organisation et la surveillance des concours d'entrée au CESAG	X		X	X	X	X
AP7	Collectionner les notes et les transmettre à la scolarité	X		X		X	X
AP8	Superviser l'exécution des enseignements	X		X		X	X
AP9	Promouvoir de nouveaux programmes et réviser l'existant	X		X	X	X	X
AP10	Superviser la confection des didacticiels	X		X		X	X
AP11	Superviser la sélection et la gestion des vacataires	X		X		X	X
AP12	Suivre les évaluations des vacataires	X		X		X	X
AP13	Participer aux jurys des concours	X		X		X	X

Activités		Ressources					
		Main d'œuvre directe	Charge de consommation d'eau	Charge de consommation d'électricité	Charge de consommation de téléphone	Amortissement des équipements	Amortissement de l'espace de travail
API4	Participer aux réunions du comité pédagogique	X		X		X	X
AE 1	Concevoir du matériel didactique	X		X		X	X
AE 2	Coordonner la conception et l'élaboration des programmes de l'institut :	X		X		X	X
AE 3	Animer des enseignements	X		X		X	X
AE M1	Lecture des mémoires et observations	X		X		X	X
AE M2	Valider le suivi des observations	X		X		X	X
AE M3	Evaluation mémoires	X		X		X	X
AE M4	Suivi du respect des observations	X		X		X	X
AE M5	Participer aux jurys des soutenances	X		X		X	X

En définitive cette étape renseigne mieux sur l'utilisation des ressources pour une meilleure gestion des activités. A la suite de la détermination du niveau de consommation des ressources par les activités, il est important, pour la suite de notre modèle, de pouvoir affecter les activités aux objets de coûts. Cette étape ne sera atteinte qu'à la suite de l'identification des inducteurs d'activités. Comme pour l'inducteur de ressource, l'inducteur d'activité est le facteur explicatif le plus représentatif de la consommation de l'activité.

II.2.3 Identification des inducteurs d'activités

L'identification des inducteurs d'activités ou inducteurs de coût s'est faite aux moyens de l'observation, de l'entretien de la revue documentaire, de l'analyse causale. Pour notre étude nous avons élaboré un tableau (**Tableau n°5 : Les inducteurs d'activités**) comprenant l'ensemble des activités, les inducteurs possibles, l'inducteur retenu parce qu'étant le facteur explicatif le plus pertinent du déclenchement de l'activité, le commentaire sur le choix opéré. Nous n'avons pas choisi d'indiquer les volumes des inducteurs pour chaque activité, notre travail étant limité à la proposition d'un cadre référentiel de calcul des coûts des programmes de l'ISGEO. Le choix des inducteurs de coût étant fait, il ne reste plus que l'étape du choix des objets de coûts et de l'affectation des activités aux objets de coûts.

Tableau 5 : Les inducteurs d'activités

<u>ACTIVITES</u>		INDUCTEURS POSSIBLES	<u>INDUCTEURS POSSIBLES</u>	COMMENTAIRES
AA1	Saisir les sujets	Nombre de sujets saisis, nombre, nombre de matières, nombre de vacataires	Nombre de sujets saisis	Cet inducteur reflète mieux l'activité puisque c'est l'existence du sujet qui conduit à la saisie
AA2	Mettre à jour les plaquettes	Nombre de plaquettes mises à jour, nombre de plaquettes, nombre de programmes	Nombre de plaquettes mises à jour	La mise à jour des plaquettes est ponctuels et est fonction de la révision des offres de services
AA3	Saisir les emplois du temps	Nombre d'emplois du temps, nombre de vacataires, nombres de programmes	Nombre d'emplois du temps	Les emplois du temps sont revus en fonction de la disponibilité des intervenants
AA4	Saisir les supports de cours	Nombre de supports, nombre de cours, nombre de programme	Nombre de supports de cours	Les supports de cours sont variables pour chaque module d'un programme
AA5	Saisir les lettres de stage	Nombre de lettres saisies, nombre d'étudiants	Nombre de lettres saisies	Les lettres sont saisie en fonction des demandes au maximum trois par étudiants
AA6	Faire le courrier	Nombre de lettres expédiées	Nombre de lettres expédiées	Le courrier arrivé fait l'objet de réception par l'enregistrement dans un cahier de réception
AA7	Diffuser les notes d'information	Nombre de notes diffusées	Nombre de notes diffusées	La diffusion des notes d'information est consécutive à leur émission
AA8	Mettre à jour la banque de données	Nombre de mises à jour	Nombre de mises à jour	La banque de données est mise à jour en fonction du besoin de rajout de nouvelles données pertinentes
		vacataires, nombre de copies		machine installé dans le bureau des assistants de programmes

	ACTIVITES	INDUCTEURS POSSIBLES	INDUCTEURS RETENUS	COMMENTAIRES
AA10	Organiser planifier l'agenda du directeur et du sous-directeur	Nombre de visites, nombre de réunions	Nombres de visites	es réunions étant fixées selon un calendrier régulier, l'inducteur le plus significatif reste le nombre de visites
AA11	Accueillir et renseigner le public	Nombre de personnes reçues, nombres d'étudiants, nombre de vacataires	Nombre de personnes reçues	Le public à accueillir et à renseigner n'étant pas homogènes cet inducteur mesure mieux l'activité
AA12	Sélectionner les vacataires	Nombre de vacataires, nombre de modules, nombre de programmes	Le nombre de vacataires	La sélection des vacataires est fonction des modules dédiés à la vacation
AA13	Suivre le dénouement des contrats de vacation	Nombre de contrats, nombre de vacataires, nombre de modules	Nombre de contrats	Cet inducteur relate mieux l'activité
AA14	Suivre l'exécution du budget de l'institut	Temps utilisé	Temps utilisé	Cet inducteur exprime de manière pertinente la consommation de ressources
AA15	Concevoir le plan d'action et le budget	Temps utilisé	Temps utilisé	La conception d'un plan d'action et d'un budget requiert du temps
AA16	Rédiger les rapports d'activité	Nombre de rapports	Nombre de rapports	Le rapport d'activité est annuel
AA17	Participer aux réunions des comités ad hoc	Nombre de réunions, nombre de comités	Nombre de réunions	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AA18	Evaluer le personnel de l'Institut	Effectif du personnel de l'institut	Effectif du personnel de l'institut	L'évaluation du personnel est fonction de son effectif

ACTIVITES		INDUCTEURS POSSIBLES	INDUCTEURS RETENUS	COMMENTAIRES
AA19	Participer aux réunions de l'Institut	Nombre de réunions	Nombre de réunions	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AA20	Produire des statistiques sur le fonctionnement de l'Institut	Temps utilisé	Temps utilisé	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AA21	Conseiller le directeur général et les directeurs d'Institut suivant les besoins	Temps utilisé	Temps utilisé	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AP1	Concevoir les emplois du temps	Nombre de programmes, nombres de classes, nombre de modules	Nombre de programmes	Les emplois du temps sont conçus en fonction du nombre de programmes
AP2	Coordonner la programmation des soutenances	Nombre de soutenances, nombre d'étudiants	Nombre de soutenances	La programmation des soutenances est fonction de leur fréquence
AP3	Réceptionner et orienter les étudiants	Nombre d'étudiants	Nombre d'étudiants	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AP4	Suivre l'exécution des enseignements	Nombre de modules, nombre de programmes	Nombre de modules	Ce sont les modules qui font l'objet d'enseignement
AP5	Suivre l'assuidité des étudiants	Nombre d'étudiants, volume horaire du programme	Volume horaire du programme	L'appréciation de la présence de l'étudiant est fonction du volume horaire de son programme
AP6	Organiser et surveiller les examens pour chaque module et par programme	Nombres d'examens surveillés, nombre de modules, nombre de programme	Nombre d'examens surveillés	Tous les modules ne font pas l'objet d'un examen surveillé
AP6	Participer à l'organisation et la surveillance des concours d'entrée au CESAG	Nombre de candidats, temps utilisé	Nombre de candidats	Le coût du concours est bien représenté par cet inducteur
AP7	Collectionner les notes et les transmettre à la scolarité	Nombre de modules, nombre d'étudiants, nombre de programme	Nombre de modules	Chaque étudiant devra avoir une note par module de son programme
AP8	Superviser l'exécution des enseignements	Nombre de programmes, volume horaire des programmes, nombre d'étudiants	Nombre de programmes	Les enseignements sont fonction des programmes

ACTIVITES		INDUCTEURS POSSIBLES	INDUCTEURS RETENUS	COMMENTAIRES
AP9	Promouvoir de nouveaux programmes et réviser l'existant	Nombre de programmes	Nombre de programmes	Ce inducteur représente mieux l'activité
AP10	Superviser la confection des didacticiels	Nombre de programmes, nombre de modules	Nombre de modules	La confection des didacticiels est obligatoire pour chaque modules
AP11	Superviser la sélection et la gestion des vacataires	Nombre de vacataires, nombre de programmes	Nombre de vacataires	Cet inducteur est plus pertinent
AP12	Suivre les évaluations des vacataires	Nombre de vacataires	Nombre de vacataires	Cet inducteur est plus pertinent
AP13	Participer aux jurys des concours	Nombre de jurys, nombre de programmes, temps utilisé	Temps utilisé	La participation aux jurys des concours est ponctuelle et unique
AP14	Participer aux réunions du comité pédagogique	Nombre de réunions, temps utilisé	Nombre de réunions	Cet inducteur représente mieux l'activité
AE1	Concevoir du matériel didactique	Nombre de modules, nombre de programme	Nombre de modules	Le matériel didactique est utilisé pour l'enseignement des modules
AE2	Coordonner la conception et l'élaboration des programmes de l'institut	Nombre de programmes, temps utilisé	Nombre de programmes	Cet inducteur est plus pertinent
AE3	Animer des enseignements	Nombre de modules enseignés, nombre de programmes, volume horaire des modules	Volume horaire des modules	Cet inducteur est plus représentatif de la consommation des ressources
AE M1	Lecture des mémoires et observations	Nombre d'étudiants, nombre de mémoires lus, temps utilisé	Temps utilisé	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AE M2	Valider le suivi des observations	Nombre d'étudiants, nombre de mémoires lus, temps utilisé	Temps utilisé	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AE M3	Evaluation mémoires	Nombre d'étudiants, nombre de mémoires lus, temps utilisé	Temps utilisé	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources
AE M5	Participer aux jurys des soutenances	Nombre de jurys, temps utilisé	Temps utilisé	Cet inducteur exprime mieux la consommation de ressources

II.3 La gestion des activités

Il s'agit de définir l'environnement de pilotage et de suivi de la performance, en somme l'environnement de gestion de la performance. Le cadre de référence étant défini, la mesure des performances et le suivi deviennent plus évidents.

Comme illustré dans le modèle théorique, notre approche d'analyse « bottom-up », nous a permis de dégager les activités de l'ISGEO. Seulement, nous avons tenu à limiter la cartographie des activités sur celles liées aux formations diplômantes. A partir de cette liste nous avons dégagé un certain nombre de processus pour avoir un périmètre d'analyse réduit. Mais cette phase doit aussi permettre de définir les objectifs ensuite de rapporter chaque activité à un objectif dûment identifié pour qu'il soit plus évident de faire la liaison entre la prévision et la réalisation.

Ensuite nous procéderons à l'analyse des inducteurs de performance, puis pour chaque inducteur retenu nous analyserons sa performance à travers uniquement les critères du délai et de la qualité, pour finir nous tenterons de faire des propositions allant dans le sens de l'amélioration des performances.

II.3.1 L'analyse des activités et définitions des objectifs

L'analyse des activités est déjà faite dans la partie relative à la méthode ABC, dès lors nous avons une cartographie des activités ainsi que les processus les concernant. Il s'agit donc de décliner les objectifs poursuivis dans le cadre de la réalisation des activités relatives aux programmes de formations de l'institut. Les objectifs stratégiques de l'institut concernant les programmes sont :

- objectif 1 : offrir des services administratifs de qualité aux clients externes et internes ;
- objectif 2 : offrir des enseignements de qualité aux étudiants dans les délais requis ;
- objectif 3 : offrir l'encadrement nécessaire pour un suivi pédagogique rigoureux ;
- objectif 4 : produire un appui à la pédagogie efficace ;

Les objectifs ci-dessus énumérés tirent leur réalisation de la bonne conduite des activités retenues. Nous allons proposer un tableau associant les activités aux objectifs (**Tableau n°6 : Matrice activités/objectifs**) des indicateurs de performances, pour mettre en exergue la relation entre les activités et les objectifs. Pour mesurer la réalisation des objectifs, il est important de retenir un facteur clé illustratif des performances de l'activité en fonction des critères retenus. Ces inducteurs pourraient s'analyser selon essentiellement les critères ou facteurs de performance suivants :

- le délai : le temps prévu et généralement admis pour la réalisation d'une prestation ;
- la qualité : aptitude des prestations fournies à satisfaire les clients externes ou internes ;
- l'efficacité : l'aptitude à atteindre les objectifs assignés sur la base de ressources préalablement attribuées ;
- l'efficience : l'aptitude à atteindre les objectifs assignés avec moins de ressources disponibles.

Tableau 6 : Matrice activités/objectifs

Activités		Objectifs			
		Objectif 1	Objectif 2	Objectif 3	Objectif 4
AA1	Saisir les sujets	X			
AA2	Mettre à jour les plaquettes	X			
AA3	Saisir les emploi du temps	X			
AA4	Saisir les supports de cours	X			
AA5	Saisir les lettres de stage	X			
AA6	Faire le courrier	X			
AA7	Diffuser les notes d'information	X			
AA8	Mettre à jour la banque de données	X			
AA9	Suivre les documents à photocopier	X			
AA10	Organiser planifier l'agenda du directeur et du sous-directeur	X			
AA11	Accueillir et renseigner le public	X			
AA12	Sélectionner les vacataires	X			
AA13	Suivre le dénouement des contrats de vacation	X			
AA14	Suivre l'exécution du budget de l'institut	X			
AA15	Concevoir le plan d'action et le budget	X			
AA16	Rédiger les rapports d'activité	X			

Activités		Objectifs			
		Objectif 1	Objectif 2	Objectif 3	Objectif 4
AA17	Participer aux réunions des comités ad hoc	X			
AA18	Evaluer le personnel de l'Institut	X			
AA19	Participer aux réunions de l'Institut	X			
AA20	Produire des statistiques sur le fonctionnement de l'Institut	X			
AA21	Conseiller le directeur général et les directeurs d'Institut suivant les besoins	X			
AP1	Concevoir les emplois du temps		X		
AP2	Coordonner la programmation des soutenances		X		
AP3	Réceptionner et orienter les étudiants		X		
AP4	Suivre l'exécution des enseignements		X		
AP5	Suivre l'assuïdité des étudiants		X		
AP6	Organiser et surveiller les examens pour chaque module et par programme		X		
AP6	Participer à l'organisation et la surveillance des concours d'entrée au CESAG		X		
AP7	Collectionner les notes et les transmettre à la scolarité		X		
AP8	Superviser l'exécution des enseignements		X		
AP9	Promouvoir de nouveaux programmes et réviser l'existant		X		
AP10	Superviser la confection des didacticiels		X		
AP11	Superviser la sélection et la gestion des vacataires		X		
AP12	Suivre les évaluations des vacataires		X		
AP13	Participer aux jurys des concours		X		
AP14	Participer aux réunions du comité pédagogique		X		
AE1	Concevoir du matériel didactique			X	
AE2	Coordonner la conception et l'élaboration des programmes de l'Institut :			X	
AE3	Animer des enseignements			X	
AEM1	Lecture des mémoires et observations				X
AEM2	Valider le suivi des observations				X
AEM3	Evaluation mémoires				X
AEM4	Suivi du respect des observations				X
AEM5	Participer aux jurys des soutenances				X

II.3.2 L'analyse des inducteurs de performance

Nous avons au point ci-dessus défini des objectifs et pour chaque activité est associé un objectif bien précis. Il s'agit de définir l'inducteur à partir duquel l'évaluation de l'activité devra s'opérer. Donc pour chaque activité un inducteur sera retenu pour tenir lieu d'unité de mesure à la performance de l'activité associé à cet inducteur, plus généralement il est recommandé de sélectionner pour chaque activité un inducteur de performance issu de l'analyse volumétrique de l'activité. Mais l'inducteur choisi est à apprécier en fonction des facteurs de performance définis plus haut. Il demeure également important d'apprécier l'inducteur au regard du test SMART (Specific, Measurable, Attainable, Realistic, Timely) (University of California, 2006).

II.3.3 La mesure de la performance

La mesure de la performance sera l'ultime étape de du système de gestion des activités. En effet après l'identification des indicateurs, le choix des critères ou facteurs de performance la dernière étape reste celle de la mesure des performances qui devront être comparées avec les meilleures pratiques du secteur de l'entreprise. Sur ce point nous allons pour chaque objectif et en fonction des activités qui le concerne donner la mesure de la performance pour chaque activité.

Ainsi nous avons établi les tableaux de mesure des performances par objectif, les prestations fournies étant servies plus ou moins dans une logique de satisfaction du client (externe ou interne), nous avons choisi d'analyser la performance des activités avec les mêmes facteurs de performance et les mêmes indicateurs. Ce choix est motivé par la volonté de pouvoir procéder à des comparatifs entre activités d'un même objectif ou entre les activités, les objectifs étant différents, afin d'aider à parfaire la qualité des prestations offertes. En l'absence de données standards fixées d'accord partie avec les acteurs, nous ne pouvons pas, même avec des données réelles, procéder à des comparatifs. Ce travail de comparaison n'étant pas possible, il limite forcément notre analyse.

Objectif 1 : offrir des services administratifs de qualité aux clients externes et internes

Cet objectif regroupe les activités AA1 au AA21 (voir matrice activités/objectifs)

FACTEURS DE PERFORMANCE OU CRITERES	OBJECTIFS	INDICATEURS	CALCUL	PERIODICITE
Délai	Réduire les délais Respect des délais	Le temps optimum pour la réalisation de l'activité	Chronométrage du temps	
Qualité	Augmenter le taux de satisfaction	Taux de satisfaction des clients externes et internes	Analyse statistique de données clients internes et externes (Administration et exploitation d'un questionnaire de satisfaction)	
Efficacité	Exécuter l'ensemble des activités	Taux de réalisation des activités Niveau d'atteinte des objectifs	$\frac{\text{Nombre d'activités réalisées}}{\text{Nombre d'activités à réaliser}}$ Nombre d'objectifs atteints en %	
Efficience	Optimiser la consommation des ressources	Temps moyen de réalisation de l'activité	$\frac{\text{Temps de réalisation des activités}}{\text{Temps prévu pour réaliser les activités}^*}$	

* Dans le cadre de l'optimisation des processus des normes doivent être établies pour déterminer la durée maximale allouée à chaque activité

Objectif 2 : produire un appui efficace à la pédagogie

Cet objectif regroupe les activités AP1 à AP14 (voir matrice activités/objectifs)

FACTEURS DE PERFORMANCE OU CRITERES	OBJECTIFS	INDICATEURS	CALCUL	PERIODICITE
Délai	Réduire les délais	Le temps optimum pour la réalisation de l'activité	Chronométrage du temps	
Qualité	Augmenter le taux de satisfaction	Taux de satisfaction des clients externes et internes	Analyse statistique de données	
Efficacité	Exécuter l'ensemble des activités	Taux de réalisation des activités	$\frac{\text{Nombre d'activités réalisées}}{\text{Nombre d'activités à réaliser}}$	
Efficience	Optimiser la consommation des ressources	Temps moyen de réalisation de l'activité	$\frac{\text{Temps de réalisation des activités}}{\text{Temps prévu pour réaliser les activités}}$	

Objectif 3 : offrir un encadrement pédagogique de qualité aux étudiants

Cet objectif regroupe les activités AE1 à AE3 (voir matrice activités/objectifs)

FACTEURS DE PERFORMANCE OU CRITERES	OBJECTIFS	INDICATEURS	CALCUL	PERIODICITE
Délai	Réduire les délais Respect des délais	Le temps optimum pour la réalisation de l'activité	Chronométrage du temps	
Qualité	Augmenter le taux de satisfaction	Taux de satisfaction des clients externes et internes	Analyse statistique de données	
Efficacité	Exécuter l'ensemble des activités	Taux de réalisation des activités	$\frac{\text{Volume horaire réalisé}}{\text{Volume horaire prévu}}$	
Efficience	Optimiser la consommation des ressources	Ratio permanent/vacataires (en termes de volume horaire)	$\frac{\text{Volume horaire permanent}}{\text{Volume horaire du programme}}$	

Objectif 4 : offrir des enseignements de qualité aux étudiants dans les délais requis

Cet objectif regroupe les activités AEM1 à AEM5 (voir matrice activités/objectifs)

FACTEURS DE PERFORMANCE OU CRITERES	OBJECTIFS	INDICATEURS	CALCUL	PERIODICITE
Délai	Réduire les délais	Le temps optimum pour la réalisation de l'activité	Chronométrage du temps	
Qualité	Augmenter le taux de satisfaction	Taux de satisfaction des clients externes et internes	Analyse statistique de données	
Efficacité	Exécuter l'ensemble des activités	Taux de réalisation des activités	$\frac{\text{Volume horaire réalisé}}{\text{Volume horaire prévu}}$	
Efficience	Optimiser la consommation des ressources	Temps moyen de réalisation de l'activité	$\frac{\text{Volume horaire permanent}}{\text{Volume horaire du programme}}$	

II.3.1.1 L'intérêt de la mise en place des indicateurs

❖ Pour les destinataires des prestations

Les attentes des clients (externes ou internes) sont bien résumées par le facteur de performance « Délai ». Pour ces derniers le facteur respect des délais est un élément fondamental dans la suite de l'ordonnement des tâches à faire. En effet qu'il s'agisse des clients internes comme externes la réduction et le respect des délais sont gage d'une bonne conduite et de gains de temps énormes pouvant avoir des incidences positives certaines sur leurs activités. Ce qui normalement débouche sur un taux de satisfaction assez élevé ; d'où l'importance de la qualité des services administratifs offerts au public.

❖ Pour la direction de l'ISGEO

La direction de l'ISGEO pourrait en ayant une indication précise sur le niveau de satisfaction des clients (externes ou internes) revoir le processus administratif afin de rendre un service meilleur aux usagers. Il s'y ajoute que la mesure de l'efficacité et de l'efficience permet de prendre conscience sur éventuellement les corrections à apporter et participera à donner une certaine visibilité dans les décisions à prendre.

II.3.1.2 Limites du système de mesure des performances

Le système de mesure de la performance connaît des limites surtout du point de vue de la définition des normes d'où, il faut nécessairement entreprendre de faire du benchmarking afin d'avoir la bonne norme référencée par rapport aux meilleures pratiques du secteur. Par ailleurs en l'absence d'un système d'information de gestion performant, la mesure des performances restera toujours un chantier à mettre en œuvre puisque la production des données des indicateurs de performance repose sur un élément fondamental : le système d'information de gestion. Mais pour les besoins de notre étude nous avons tenu à estimer le temps nécessaire à la réalisation des activités retenues à l'issue de l'analyse des activités. L'estimation du temps de réalisation des activités a été faite par le personnel de l'ISGEO, avec comme modalité de classer les activités par ordre de priorité. Il est également important de noter comme limite le fait de n'avoir pas pu chronométrer les activités comme proposé dans les tableaux d'indicateurs par objectif de performances.

Ce travail est résumé dans le **Tableau n°7 : Matrice ACTIVITES/TEMPS ESTIME**.

Il ressort de ce tableau une répartition du temps de réalisation des activités globalement satisfaisant pour chaque nature d'activités. Le classement par ordre de priorité permet d'affirmer que les activités de nature administrative (24 heures soit 23% du temps de travail global) prennent relativement moins de temps que celles du domaine pédagogique (79 heures soit 77% du temps de travail global). Ce qui du reste est tout à fait normal du point de vue de la vocation de formation de l'ISGEO. Au demeurant, en l'absence d'une référence externe, nous n'avons pas la possibilité de comparer ces données aux meilleures pratiques du secteur.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau n°6 : Matrice ACTIVITES/TEMPS ESTIME

Activités		Temps estimé	Total heure semaine et par nature d'activités
AA1	Saisir les sujets	1h/semaine	24 heures
AA2	Mettre à jour les plaquettes	30mn/semaine	
AA3	Saisir les emploi du temps	30mn/semaine	
AA4	Saisir les supports de cours	3h/semaine	
AA5	Saisir les lettres de stage	2h/semaine	
AA6	Faire le courrier	2h/semaine	
AA7	Diffuser les notes d'information	15mn/semaine	
AA8	Mettre à jour la banque de données (SENAO)	5h/semaine	
AA9	Suivre les documents à photocopier	30mn/semaine	
AA10	Organiser planifier l'agenda du directeur et du sous-directeur	30mn/semaine	
AA11	Accueillir et renseigner le public	2h/semaine	
AA12	Sélectionner les vacataires	1 h/semaine	
AA13	Suivre le dénouement des contrats de vacation	1 h/semaine	
AA14	Suivre l'exécution du budget de l'institut	1 h/semaine	
AA15	Concevoir le plan d'action et le budget	3h/an	

Activités		Temps estimé	Total heure semaine et par nature d'activité
AA16	Rédiger les rapports d'activité	4h/an	
AA17	Participer aux réunions des comités ad hoc	1h/mois	
AA18	Evaluer le personnel de l'Institut	2 j/an	
AA19	Participer aux réunions de l'Institut	1h/semaine	
AA20	Produire des statistiques sur le fonctionnement de l'Institut	5h/semaine	
AA21	Conseiller le directeur général et les directeurs d'Institut suivant les besoins	15mn/semaine	
AP1	Concevoir les emplois du temps	7h/semaine	
AP2	Coordonner la programmation des soutenances	1h/semaine	
AP3	Recevoir et orienter les étudiants	45mn/semaine	
AP4	Suivre l'exécution des enseignements	1h/semaine	
AP5	Suivre l'assiduité des étudiants	1h/semaine	
AP6	Organiser et surveiller les examens pour chaque module et par programme	4h/semaine	
AP6	Participer à l'organisation et la surveillance des concours d'entrée au CESAG	6h/an	
AP7	Collecter les notes et les transmettre à la scolarité	15mn/semaine	
AP8	Superviser l'exécution des enseignements	1h/semaine	
AP9	Promouvoir de nouveaux programmes et réviser l'existant	3h/semaine	23 heures
API0	Superviser la confection des didacticiels	1h/semaine	
API1	Superviser la sélection et la gestion des vacataires	1h/semaine	
API2	Suivre les évaluations des vacataires	1h/semaine	

Activités		Temps estimé	Total heure semaine et par nature d'activités
AP13	Participer aux jurys des concours	4j/an	
AP14	Participer aux réunions du comité pédagogique	4j/semaine	
AE1	Concevoir du matériel didactique	1j/semaine	20 heures
AE2	Coordonner la conception et l'élaboration des programmes de l'institut :	1h/semaine	
AE3	Animer des enseignements	500 h/an	
AEM1	Lecture des mémoires et observations	2j/semaine	36 heures
AEM2	Valider le suivi des observations	2j/semaine	
AEM3	Evaluation mémoires	120h/an	
AEM5	Participer aux jurys des soutenances	60h/an	

Conclusion

Nous avons tenté dans ce chapitre consacré à l'application du modèle théorique défini dans le chapitre méthodologie, de procéder à une mise en œuvre du modèle ABC/ABM au niveau de l'Institut Supérieur Gestion des Entreprises et des Organisations. Le choix de l'ISGEO n'est pas fortuit puisqu'il regroupe en son sein des programmes pouvant représenter un échantillon assez représentatif de l'ensemble des programmes offerts par le CESAG. Les résultats enregistrés sont assez modestes pour diverses raisons. C'est d'ailleurs l'argument à l'origine de l'initiative de consacrer un chapitre entier sur les recommandations afin d'arriver à une mise en œuvre pertinente et juste du modèle.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre III : Recommandations

Il est important au terme de notre étude de prodiguer des recommandations allant dans le sens d'une meilleure connaissance de la source des coûts, donc de la consommation des ressources. Ces recommandations, pour permettre une mise en œuvre efficace du modèle de gestion par les activités, devraient amener la Direction Générale du centre à manifester plus de volonté sur les choix stratégiques. C'est pourquoi il est important de formuler des recommandations à l'endroit de la Direction générale du CESAG et de l'Institut Supérieur de Gestion. Seulement une recommandation n'est pertinente que lorsqu'elle s'accompagne de propositions de mise en œuvre avec une désignation précise des responsables.

III.1 Proposition de recommandations

III.1.1 Les recommandations à l'égard de la Direction Générale du CESAG

Les recommandations à l'égard de la Direction générale s'articuleront autour de la définition des conditions devant permettre d'aboutir à une mise en œuvre de la démarche d'une gestion par les activités. Aussi nos recommandations sont les suivantes :

- mettre en place un contrôle de gestion ;
- entreprendre la mise en place d'un nouveau système d'information plus intégré et capable de fournir la bonne information à l'endroit du contrôle de gestion qui pour être performant lui devra son salut ;

III.1.2 Les recommandations à l'égard de la Direction de l'ISGEO

La direction de l'ISGEO dans le cadre d'un éventuel projet de gestion par les activités pourra apprécier sa gestion en ayant une meilleure visibilité sur les activités à forte consommation de ressources. Mais pour la mise en œuvre d'un tel projet l'ISGEO devra en collaboration avec la structure de contrôle de gestion :

- réviser et valider les fiches de poste du personnel ;
- retenir un cadre référentiel de mesures des performances de chaque activité ;

III.2 Mise en œuvre des recommandations

Les propositions de mise en œuvre des recommandations porteront sur les points de recommandations citées plus haut afin d'avoir un canevas de travail adéquat.

III.2.1 Création d'une structure pour le contrôle de gestion

Pour la mise en œuvre d'un projet de gestion par les activités, il est important que sa conduite soit confiée à une structure telle le contrôle de gestion dont la finalité est d'asseoir une bonne méthode de mesure des paramètres de gestion nécessaires pour une prise de décision objective. Seulement le projet ne sera pas exclusivement l'œuvre du contrôle de gestion, mais d'un comité de pilotage dont la composition devra embrasser l'ensemble des domaines de compétences du personnel du centre. Le contrôle de gestion devra développer tous les outils d'un bon contrôle de gestion à savoir :

- un tableau de bord des indicateurs de gestion à tous les niveaux en collaboration autant avec la direction générale, les directions opérationnelles que les directions d'appui, il sera bien entendu le prolongement naturel du système de mesure de la performance ;
- une comptabilité analytique éventuellement par la méthode ABC, capable de donner une bonne mesure des coûts mais surtout d'évaluer la rentabilité globale du centre ;
- un contrôle budgétaire capable d'orienter et d'impulser une dynamique avec l'appui des deux précédents outils pour une prise de décision plus cohérente ;
- un système de mesure et de pilotage de la performance, qui sera la pierre de lance des décisions de gestion, mais surtout d'une démarche qualité éventuelle

III.2.2 Elaboration d'un système d'information de gestion intégré

Seulement un bon contrôle de gestion n'est possible que lorsqu'il s'appuie sur un système d'information capable de faciliter l'accès à l'information et surtout à la bonne information. Pour ce faire, nous recommandons la démarche suivante :

Etape 1 : Constituer un comité de pilotage du projet de mise en œuvre du système d'information, chargé de recueillir les avis des différentes entités du centre. Ce comité aura principalement un rôle de coordination, il se chargera, entre autres tâches, de contrôler et de

suivre l'évolution du projet pendant sa phase de réalisation par une évaluation dont il définira le mécanisme. Mais avant d'entamer un quelconque début des travaux de mise en œuvre, il faudrait procéder à l'évaluation de l'existant. En effet dans la plupart des cas c'est peut être un effort de rationalisation qui devrait s'opérer en lieu et place d'une reformulation du système en entier. Enfin un chronogramme de réalisation des étapes suivantes devra être dégagé pour optimiser le temps nécessaire.

Etape 2 : Initier l'élaboration d'un système d'information sectoriel pour chaque institut et pour chaque direction d'appui. Bien entendu il serait illusoire d'y arriver sans la collaboration du personnel concerné. A cette étape des réunions d'information seraient nécessaires afin d'impliquer tout le monde dans la même dynamique. Ces réunions aboutiront à des propositions concrètes servant à automatiser des tâches récurrentes, mais également à recenser les besoins en information du personnel. A l'issue de ces séances de brainstorming deux scénarii peuvent se présenter : soit il est convenu d'optimiser les outils existants, soit de reconstruire un nouveau système en faisant « taboua rasa » de l'existant. Cependant il est conseillé de partir de l'existant parce que refaire la roue n'est pas une sinécure et la tâche risque de s'avérer trop onéreuse.

Etape 3 : Elaborer un cahier des charges par le comité de pilotage à partir de l'ensemble des propositions afin d'aboutir vers une architecture du système qui fera la satisfaction des utilisateurs. Ce cahier de charge sera le reflet du scénario qui sera retenu à l'issue de l'étape 2. C'est aussi l'étape du choix de la méthodologie de travail pour la réalisation du système d'information proprement dit. Ce choix consiste à répondre à la question suivante : faut-il confier la tâche de réalisation du système d'information à des compétences internes, si elles existent bien entendu (après inventaire des compétences dans le domaine) ou bien à des compétences externes ?

La réponse à cette question permettra d'entrevoir l'étape suivante avec beaucoup plus de visibilité.

Etape 4 : Réaliser le système d'information tel que défini dans le cahier des charges et en fonction du choix retenu à la question posée à l'étape 3. Quelle que soit la méthodologie de travail retenue, le comité de pilotage devra s'assurer que les termes du cahier de charges sont bien respectés par une validation des travaux point après point.

III.2.3 La révision et la validation des fiches de postes

La fiche de poste est un élément fondamental dans une approche dynamique de gestion des ressources humaines. En dehors des fonctions d'aides reconnues à la fiche de poste Bamba (2003), il serait illusoire de vouloir faire de la gestion par les activités sans recourir à cet outil. En effet l'élaboration de cet outil peut raccourcir le travail d'identification des activités qui est l'étape fondamentale d'une démarche ABC/ABM. Les techniques utilisées pour son élaboration (bottom-up et bottom-down) sont identiques à celles utilisées pour identifier les activités. D'où l'importance qu'il faudra accorder à la mise en place des fiches de postes puisque aucun système de mesure de la performance ne s'aurait aboutir sans elles.

III.2.4 Elaboration d'un référentiel de mesure de la performance

L'élaboration d'un système de mesure de la performance ne s'aurait se faire sans l'élaboration d'un référentiel de mesure de la performance. L'objectif du référentiel est de servir de repère au système de mesure de la performance sur lequel l'ensemble du personnel devra s'accorder. Le référentiel ne sera viable que s'il est l'émanation du personnel, celui-ci devant se reconnaître totalement dans le choix des indicateurs qui s'établiront en fonction des services. Pour sa réalisation nous nous inspirerons de la démarche utilisée pour l'élaboration du système d'information.

Etape 1 : Mettre en place un comité de pilotage du projet de référentiel de mesure de la performance. Ce comité devra coordonner l'ensemble des travaux et fera le suivi et l'évaluation du projet. Il fera dans un premier temps un travail préliminaire de définition des fonctions services du centre pour retrouver l'ensemble des processus.

Etape 2 : Initier de large concertation avec l'ensemble des fonctions services du centre pour la définition des objectifs ainsi que le choix des indicateurs pertinents de mesure de la performance. Ces travaux de réflexion permettront d'indiquer la source des données ainsi que les modes de calculs.

Etape 3 : Rédiger le référentiel et le soumettre à l'appréciation de l'ensemble des fonctions services pour amendement ou validation.

Conclusion

Au terme de ce chapitre compte tenu des observations faites sur le terrain, nous avons jugé utile de prodiguer des recommandations. Ces recommandations sont suivies de propositions de mise en œuvre pour lesquelles nous pensons que leur réalisation aidera à rendre l'institut performant avec des services de qualité pour les clients internes comme externes. Nous pensons que la réalisation du projet de gestion par les activités parachèvera la phase de réhabilitation du centre en lui dotant d'outils de gestion modernes et à la mesure de ses ambitions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

La seconde partie de notre étude a permis d'avoir un aperçu d'application de la méthode ABC/ABM sur un échantillon assez réduit du Centre tel que l'ISGEO. De plus l'application de la méthode a été volontairement limitée à un processus à cause de sa délicatesse, sans pour autant émettre notre volonté de l'étendre à tout le Centre. Son approche processus, nous a conduit à l'identification de quatre processus (enseignement, séminaire, consultation et recherche), mais c'est uniquement sur le processus enseignement que notre choix s'est porté.

L'analyse des activités a permis d'identifier des sous processus ainsi que l'élaboration d'un dictionnaire des activités à partir des fiches de postes. Cependant en l'absence d'un système d'information intégré, la collecte des données n'est pas assez pertinente. Notons que néanmoins nous avons, à partir des indications non validées par l'observation, tenté d'analyser et d'interpréter des résultats dans le cadre du pilotage de la performance.

CONCLUSION GENERALE

Les méthodes classiques de calcul des coûts, ne répondent plus aux exigences des entreprises en perpétuelles mutations du fait d'un environnement interne comme externe très changeant. Les défis de la nouvelle technologie amènent les entreprises à adopter des styles de management totalement différents de ceux pratiqués il y a deux décennies.

L'entreprise d'aujourd'hui doit avoir une réactivité très forte pour répondre aux sollicitations d'un environnement de plus en plus exigeant. La méthode ABC/ABM, comme nous venons de le présenter, loin de constituer une simple méthode d'analyse des coûts, est plutôt un style de management répondant à l'environnement actuel de l'entreprise.

Ainsi à travers cette modeste étude nous avons pu découvrir tout l'avantage que le CESAG pouvait en tirer pour améliorer la qualité de ces prestations. Elle a permis de ne point douter sur l'applicabilité de la méthode à une entité de formation. Mais pour mieux tirer profit de la méthode, il demeure primordial de revoir l'organigramme en mettant en place une structure chargée de l'animation d'une certaine veille stratégique. Cependant le plus urgent est la réalisation d'un système d'information intégré seul capable de fournir l'information pertinente et probante capable de permettre une meilleure utilisation de la méthode.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

1. BERLAND, Nicolas, Le contrôle budgétaire, Paris : Ed La Découverte , 2002, p. 120
2. Bescos P.-L., Mendoza C., Le management de la performance, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1994, p. 287
3. BOUQUIN, Henri, Comptabilité de gestion, Paris : Economica , 2000, p. 293
4. J.Shank et V. Govindarajan, Strategic cost management : The new tool for competitive advantage?, The Free Press, New-York, 1993
5. LECLERE, Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris : Eyrolles , 1994, p. 161
6. LORINO, Philippe, Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, Paris : Dunod , 1991, p. 212
7. P. Mévellec, Outils de gestion : la pertinence retrouvée, Paris, Editions Comptables Malesherbes, 1991, p.212
8. Ravignon & al. Gestion par activités : la méthode ABC-ABM : piloter efficacement une PME, Paris : Editions d'organisation , 2001, p. 323
9. RONGE, Yves de, Comptabilité de gestion, Paris, Bruxelles : De Boeck et Larcier , 1998, p. 453
10. TURNEY, Peter BB, The performance Breakthrough, Hillsboro, Cost Technology, 1991 p 322

Articles

1. Pierre MEVELLEC (1995), La comptabilité à base d'activités, RFC, n°2
2. Pierre MEVELLEC (2001), Les difficultés de conception et de mise en œuvre de systèmes ABC, RFC, n°338
3. Rapport d'activité CESAG, 2004

Mémoires

1. ARIMI, Mamadou Zara Kori, Calcul et analyse des coûts par la méthode ABC : cas des unités d'hospitalisation de l'hôpital d'enfants Albert Royer, CESAG : 2004, 113 + Annexes
2. BAMBA, Mohamed Lamine, Analyse des coûts des hospitalisations par la méthode ABC : cas du service de neurologie de l'Hôpital de Fann, CESAG : 2004, p. 117
3. DIALLO, Landry Kader, Mise en place d'un système de mesure de la performance en milieu bancaire, à travers la démarche ABC/ABM : Cas de la Direction Financière de la BIAO-CI, CESAG : 2004 p.112

4. Emilie BEQUART et Valentin LEBONDIDIER (2000), La méthode des Unités de Valeur Ajoutée, un outil révolutionnaire d'aide à la décision?

Webographie

1. Bibliothèque numérique de la Bibliothèque nationale de France, 2005, La comptabilité, [http // : gallica.bnf.fr/themes/PolXVII5.htm](http://gallica.bnf.fr/themes/PolXVII5.htm)
2. Milkoff Richard, 1996, Le concept de comptabilité de gestion à bases d'activités, <http://gregoriae.univ-paris1.fr/protect/cahier/1996-06.pdf>
3. University of California, 2006, Developing performance metrics, <http://www.orau.gov/pbm/handbook/1-3.pdf>
4. Edith COWAN University, 2004, How Edith COWAN University implanted Activity Based Costing, <http://www.ecu.edu.au/pr/ar04/planning.htm>

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des annexes

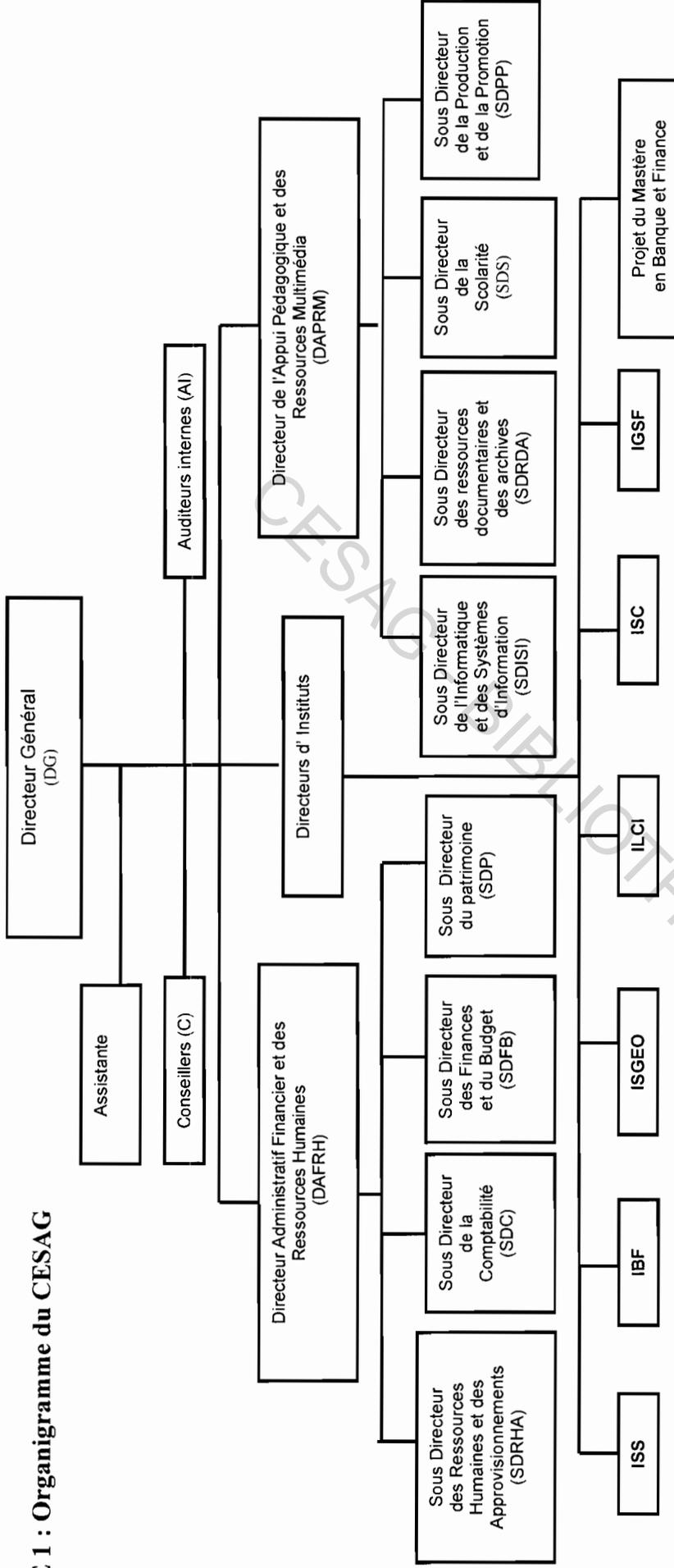
Annexe 1 : Organigramme du CESAG

Annexe 2 : Fiches de postes des agents de l'ISGEO

Annexe 3 : Dictionnaire des activités

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 1 : Organigramme du CESAG



IBF : Institut de Banque et Finance

IGSF : Institut d'Ingénierie et Gestion des Systèmes de Formation

ILCI : Institut Des Langues et Communications Internationales

ISC : Institut Supérieur de Comptabilité

ISGEO : Institut Supérieur de Gestion des Entreprises et Organisations

ISS : Institut Supérieur de Santé

Annexe n°02 : Fiches de postes personnel ISGEO

Taches Assistant de Programme ISGEO

Sous la supervision du Directeur et du Sous-directeur et l'assistance de la secrétaire, l'Assistant de programme exécute les tâches ci-après

DANS LE DOMAINE DES ENSEIGNEMENTS

1. Conception des emplois du temps
2. Coordination de la programmation des soutenances
3. Réception, information et orientation des stagiaires potentiels et inscrits
4. Suivi de la facturation des stagiaires et des séminaristes en collaboration avec la DAF
5. Suivi de l'exécution effective des enseignements conformément à la programmation
6. Suivi de l'assiduité des stagiaires
7. Organisation des examens et surveillance des examens du samedi matin
8. Suivi de la signature des contrats, des consultants et des vacataires
9. Suivi de l'établissement des décomptes des vacataires et des consultants
10. Collecte des relevés de notes d'examen auprès des professeurs et transmission à la scolarité de la copie originale
11. Organisation de la reprographie des codex, des syllabi et autres documents
12. Contrôle de la conformité du relevé de notes de toutes les matières (conçu par la scolarité) avec les notes archivées par l'Institut
13. Exploitation des évaluations des matières et des spécialisations
14. Assistance aux professeurs (Sous-Directeur et Directeur de l'Institut) dans la conception de matériel pédagogique
15. Notation des dossiers de candidature après définition des critères et barèmes de notation par l'Equipe de l'Institut.

DANS LE DOMAINE DE L'ORGANISATION DES SEMINAIRES

16. Conception des offres techniques (compilation) et des offres financières
17. Conception des rapports de séminaires
18. Conception des annonces en direction des séminaires et autres activités de l'Institut

DANS LE DOMAINE DE LA RECHERCHE

19. Préparation des études de marché et exploitation des données
20. Recherche sur des thèmes spécifiques développés par les professeurs permanents (Directeur et Sous-directeur de l'ISGEO)

DANS LE DOMAINE DE LA CONSULTATION

21. Assistance aux professeurs dans les activités de consultation liées aux thèmes :
Analyse, évaluation – gestion et suivi de projet – développement organisationnel – développement à la base – création d'entreprise, etc...

AUTRES TACHES TECHNIQUES

22. Conception du budget et du plan d'action
23. Conception des rapports d'activités ...
24. Conception des procédures internes de gestion et des supports internes de collecte d'informations
25. Réponse aux courriers imputés par les directeur et sous-directeur

Description des tâches de la Secrétaire de l'ISGEO

Sous la supervision du Directeur , du Sous-directeur, et en collaboration avec l'Assistant de Programme, la Secrétaire exécute les tâches ci-après

CORRESPONDANCE

1. Saisie de tous les documents confectionnés par l'équipe ISGEO
2. Rédaction de réponse à certains courriers (NOTES INTERNES , projet de réponse des lettres externes)
3. Expédition et réception des courriers

DOCUMENTATION

4. Classement courrier : Arrivée / Départ et contrats des vacataires
5. Diffusion des notes ou toute autre information
6. Elaboration et mise à jour de la banque de données : adresses mailing pour les différents séminaires et le C.V des différents intervenants dans les programmes de l'Institut
7. Suivi des documents à photocopier (Lettres, notes, syllabus, contrats des vacataires ...)

COMMUNICATION

8. Réception des appels téléphoniques - Organisation et planification des rendez-vous du Directeur et sous-directeur
9. Accueil et renseignement des personnes sur les différents programmes et séminaires de l'ISGEO

AUTRES

10. Préparation, organisation et suivi des différents séminaires de l'ISGEO (Note pour l'achat des fournitures, confection de badges, préparation de la salle de séminaire, matériel pédagogique....)
11. Saisie emploi du temps
12. Suivi des contrats et décomptes des vacataires et des consultants
13. Suivi du paiement des vacataires et des consultants.
14. Toute autre tâche confiée par le Directeur dans le cadre de ses compétences.

DESCRIPTION DES TACHES DU DIRECTEUR DE L'INSTITUT SUPERIEUR DE GESTION DES ENTREPRISES ET DES ORGANISATIONS (ISGEO)

➤ **FORMATION**

- ◆ Coordonner la conception et l'élaboration des programmes de l'Institut
- ◆ Superviser la planification et l'exécution des activités d'enseignement dans les différents programmes de l'Institut
- ◆ Promouvoir la création de nouveaux programmes de formation et la révision des programmes existant afin de les adapter aux besoins du marché
- ◆ Superviser la confection des emplois du temps, des didacticiels et suivre leur exécution
- ◆ Superviser la sélection et la gestion des vacataires, intervenant dans l'Institut
- ◆ Veiller à ce que l'évaluation des enseignements et l'exploitation de leurs résultats soient systématiques
- ◆ Contrôler la qualité des enseignements et soumettre au comité pédagogique des propositions pour son amélioration
- ◆ Concevoir et animer des cours dans les différents cycles de l'Institut et dans le cadre des séminaires inter ou intra entreprises
- ◆ Participer aux jurys des concours d'entrée au CESAG et de soutenance des mémoires
- ◆ Participer aux activités du Comité Pédagogique et à ses groupes de réflexion ad hoc
- ◆ Participer à l'encadrement des mémoires des étudiants
- ◆ Participer à l'organisation de visites d'entreprise
- ◆ Exécuter toute autre tâche confiée par le Directeur Général

➤ **RECHERCHES**

- ◆ Promouvoir la recherche au sein de l'Institut
- ◆ Participer à l'élaboration d'une politique de recherche au sein de l'Institut

- ◆ Participer à la planification, au suivi et à la coordination des activités de recherche dans l'ISGEO
- ◆ Participer à la création, à la promotion et à l'animation de réseaux de recherche
- ◆ Etablir des relations de partenariat avec les Institutions nationales, régionales ou internationales de recherche ou de financement de la recherche
- ◆ Participation aux activités de recherche de l'Institut
- ◆ Veiller à l'amélioration de la qualité des activités de recherche menées par l'Institut
- ◆ Veiller à assurer la qualité des relations avec la clientèle dans le cadre des activités de consultation
- ◆ Promouvoir toute action susceptible de renforcer les compétences du personnel de l'Institut en matière de recherche, notamment par l'organisation de séminaires de formation de formateurs
- ◆ Participer aux activités de recherche de l'Institut (recherche appliquée et pédagogique)

➤ **CONSULTATION**

- ◆ Participer à la définition d'une politique de consultation au sein de l'Institut
- ◆ Assurer la promotion des activités de consultation au sein de l'Institut
- ◆ Participer à la planification, au suivi et à la coordination des activités de consultation au sein de l'Institut
- ◆ Veiller à la mise en place et au respect de procédures de supervision des activités de consultation au sein de l'Institut
- ◆ Veiller à l'amélioration de la qualité des prestations de consultation de l'Institut
- ◆ Veiller à assurer la qualité des relations avec la clientèle dans le cadre des activités de consultation
- ◆ Promouvoir toute action susceptible de renforcer les compétences du personnel dans le domaine de la consultation, notamment par l'organisation de sessions de formation sur la méthodologie d'intervention en Entreprise
- ◆ Participer à des missions de consultations de l'Institut.

➤ **COOPERATION / RELATIONS PUBLIQUES**

- ◆ Participer à la définition de la politique de coopération et de communication de l'institut
- ◆ Assurer la planification, le suivi et la coordination des activités de coopération
- ◆ Veiller à la mise en place de procédures permettant d'encadrer efficacement les activités de coopération
- ◆ Veiller à l'amélioration permanente des relations de coopération de l'Institut avec ses différents partenaires
- ◆ Promouvoir les échanges entre l'ISGEO et d'autres Instituts poursuivant des objectifs similaires, notamment les Institutions de formation en gestion, les réseaux, les entreprises et organisations professionnelles, les organismes de financement
- ◆ Assurer le marketing des activités de l'Institut en collaboration avec la DAPRM
- ◆ Organiser des colloques, conférences, journées et voyages d'études dans la sous région, en vue d'accroître la notoriété de l'Institut.

➤ **ACTIVITES ADMINISTRATIVES**

- ◆ Elaborer le budget de l'institut et suivre son exécution conformément aux directives du CESAG
- ◆ Veiller à la production de statistiques sur le fonctionnement de l'Institut
- ◆ Evaluer le personnel de l'Institut et participer aux décisions relatives à leur promotion
- ◆ Conseiller le Directeur Général et les Directeurs des différents Instituts sur tout domaine relevant de sa compétence
- ◆ Veiller à l'élaboration de procédures administratives destinées à assurer une plus grande transparence et une gestion efficace des activités de l'Institut
- ◆ Participer aux réunions organisées par l'ISGEO
- ◆ Représenter l'Institut aux différentes rencontres relevant de son domaine de compétence
- ◆ Veiller à instaurer dans l'Institut, un cadre de travail agréable et stimulant.

ANNEXE N°3 : Dictionnaire des activités de l'ISGEO toutes catégories professionnelles

Saisir les sujets : il s'agit de la saisie des sujets aussi bien de concours comme des évaluations prévues sur les différents programmes.

Mettre à jour les plaquettes : les plaquettes de renseignements sur le contenu de programmes de formation sont mises à jour en fonction des révisions apportées.

Saisir les emplois du temps : les emplois du temps des différents programmes sont saisis pour une période bien déterminée avec possibilité de révision en cas de besoin.

Saisir les supports de cours : les supports de cours peuvent faire l'objet de saisie lorsque l'enseignant est un permanent, mais en règle générale le vacataire est tenu de venir avec un support saisi.

Saisir les lettres de stage : la saisie des lettres de stage est une prestation offerte aux stagiaires pour leur faciliter la recherche de stage, chaque stagiaire bénéficie de trois lettres au maximum.

Faire le courrier : il s'agit de la réception, de l'expédition et du classement du courrier

Diffuser les notes d'information : pour toute information à diffuser par l'institut, il est d'usage qu'une note d'information soit produite et qu'elle fasse l'objet de diffusion pour l'information du public.

Mettre à jour la banque de données : il s'agit de données diverses servant dans le domaine pédagogique mais également dans les domaines de la recherche et de la consultation.

Suivre les documents à photocopier : il s'agit de s'assurer de la bonne reproduction de certains documents.

Organiser planifier l'agenda du directeur et du sous-directeur : la planification de l'agenda du directeur de l'institut est assez importante puisque les activités de ce dernier doivent se dérouler selon un ordonnancement bien précis.

Accueillir et renseigner le public : même avec l'existence d'un service de renseignements, il arrive que certaines informations spécifiques soient de l'ordre des renseignements normalement délivrés par le personnel de l'institut.

Sélectionner les vacataires : les vacataires sont sélectionnés selon des normes bien définies et pour chaque module une liste de trois vacataires classés par ordre de préférence est établie

Suivre le dénouement des contrats de vacation : les contrats dont les prestations ont été fournies font l'objet d'un suivi, à partir d'un décompte envoyé à la sous-direction des finances et du budget pour règlement en vertu de la clause indiquant le délai de règlement au prestataire un échéancier est tenu à cet effet.

Suivre le dénouement des contrats de vacation : les contrats dont les prestations ont été fournies font l'objet d'un suivi à ; partir d'un décompte envoyé à la sous-direction des finances et du budget pour règlement en vertu de la clause indiquant le délai de règlement au prestataire un échéancier est tenu à cet effet.

Concevoir les emplois du temps : chaque programme de formation est exécuté à partir d'un emploi du temps qui permet de suivre son déroulement mais également de fixer l'échéance de la fin du programme, c'est aussi un moyen d'évaluer la disponibilité des intervenants.

Coordonner la programmation des soutenances : lorsque l'étudiant termine la rédaction de son mémoire, il avise l'assistant de programme qui va requérir de sa part qu'il lui apporte l'autorisation de soutenance de la part de son directeur de mémoire ; c'est ce document qui déclenche le processus de préparation à la soutenance avec la production du quitus (document qui atteste que l'étudiant est en règle à tout point de vue avec l'administration du centre), l'assistant de programme choisit la date de soutenance et procède à la réservation de la salle de soutenance.

Réceptionner et orienter les étudiants : à leur arrivé les étudiants ont généralement besoin d'un certain nombre d'informations, ces dernières sont pour la plupart d'ordre pédagogiques et pour lesquelles les assistants de programme en ce qui les concernent peuvent répondre mais parfois l'avis du directeur d'Institut est indispensable.

Suivre l'exécution des enseignements : le suivi des enseignements est assuré au moyen de la tenue d'un cahier de texte retraçant pour chaque module en cours d'enseignement le détail des enseignements du module par séance.

Suivre l'assuidité des étudiants : l'assuidité des étudiants est établie au travers d'une liste de présence fourni par la scolarité.

Organiser et surveiller les examens pour chaque module et par programme : l'organisation des examens est du ressort de l'assistant de programme qui fixe les dates de commun accord avec les étudiants, ou bien en réfère à l'intervenant pour la date retenue de commun accord avec les étudiants.

Participer à l'organisation et la surveillance des concours d'entrée au CESAG : l'organisation des concours d'entrée incombe à la DAPRM qui fait participer plus souvent les

Instituts sous la forme d'une aide à la proposition de sujet ou de personnel pour la surveillance des candidats en salle.

Collectionner les notes et les transmettre à la scolarité : après la correction des copies les notes attribuées à chaque étudiant sont transmises par l'enseignant à l'assistant de programme pour vérification de l'exhaustivité et ensuite transmission à la scolarité.

Concevoir du matériel didactique : des études de cas ou des notes de lectures peuvent être rédigées et mises à la disposition des étudiants comme compléments de cours.

Concevoir le plan d'action et le budget : chaque institut élabore son plan d'action et le budget correspondant dans le cadre de la préparation du budget du centre.

Suivre l'exécution du budget de l'institut : le budget retenu par le conseil d'administration est exécuté au cours de l'année et il incombe au directeur de l'Institut de s'assurer de sa bonne exécution.

Rédiger les rapports d'activité : la rédaction des rapports d'activité est un moyen aussi bien la pour direction de l'Institut que pour la direction générale de s'assurer que les objectifs sont atteints, mais également d'avoir l'explication des facteurs à l'origine des écarts entre le budget et sa réalisation.

Coordonner la conception et l'élaboration des programmes de l'institut : les programmes de formation sont conçus en fonction des besoins des entreprises, il revient au directeur de l'Institut après la validation d'études préalables de demander l'ébauche d'un programme de formation qui sera validé par le comité pédagogique.

Superviser l'exécution des enseignements : la supervision des enseignements s'effectue au moyen des cahiers de texte sur la base desquels le directeur de l'Institut s'assure que le programme défini par le centre et arrêté avec l'intervenant est bien exécuté.

Promouvoir de nouveaux programmes et réviser l'existant : l'élargissement de l'offre de programme de formation est une activité permanente, il s'y ajoute que la révision des programmes existants reste un impératif si l'on veut maintenir un niveau d'adéquation entre la formation et les besoins de l'entreprise.

Superviser la confection des didacticiels : les supports didactiques sont confectionnés pour les besoins des enseignements, leur application s'effectue sur la base de leur adéquation avec les programmes de formations.

Superviser la sélection et la gestion des vacataires : l'exigence des normes du CAMES requiert une vigilance dans le choix des intervenants qui doivent remplir certaines conditions pour être autorisés à dispenser des enseignements comme vacataire.

Suivre les évaluations des vacataires : à la fin de l'intervention d'un enseignant une fiche d'évaluation est remise à l'étudiant, ce dernier selon un canevas bien défini donne son appréciation sur la qualité des prestations de l'enseignant, il s'agit également au travers de cette fiche d'évaluation de contrôler la qualité des enseignements.

Animer des enseignements : chaque Institut dispose de son lot d'enseignants permanents qui dispensent des cours mais également s'occupent du volet administratif de la gestion de leur Instituts.

Participer aux jurys des concours : les enseignants permanents des Instituts participent au jurys du concours de recrutement en même temps que les vacataires choisis à l'occasion.

Participer aux jurys des soutenances : il en va de même pour les jurys des soutenances qui sont composés de trois membres dont impérativement un enseignant permanent.

Participer aux réunions du comité pédagogique : la participation aux réunions du comité pédagogique est impérative pour les enseignants permanents du centre.

Participer aux réunions des comités ad hoc : il arrive que des comités soient institués pour traiter de problèmes conjoncturels, et à cet effet un enseignant ou un administratif peut être désigné pour participer aux travaux dudit comité.

Participer aux réunions de l'Institut : pour la bonne conduite des affaires de l'Institut il arrive que des réunions soient institués afin de conjuguer les synergies pour la bonne réalisation de la mission confiée à chaque Institut.

Produire des statistiques sur le fonctionnement de l'Institut : les statistiques sont très utiles lorsqu'il s'agit de procéder à un comparatif sur le temps, il s'avère dès lors nécessaire dans une perspective d'étude comparative ou de simulation du modèle de coût.

Evaluer le personnel de l'Institut : le personnel de l'Institut est évalué chaque année en fonction d'un modèle retenu pour les besoins de la valorisation des salaires.

Conseiller le directeur général et les directeurs d'Institut suivant les besoins : les directeurs d'Institut ou le directeur général peuvent recourir aux compétences d'un autre Institut pour des conseils sur un élément bien précis.