

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC

MÉMOIRE PRÉSENTÉ À
L'UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À TROIS-RIVIÈRES

COMME EXIGENCE PARTIELLE
DE LA MAÎTRISE EN LOISIR, CULTURE ET TOURISME

PAR
BENJAMIN BRANGET

ENTRE MYTHE, RÉALITÉ ET INNOVATION, LE PROCESSUS
D'ANALYSE DES COÛTS DE REVIENT
DES SERVICES RÉCRÉOSPORTIFS

JUILLET 2012

Université du Québec à Trois-Rivières

Service de la bibliothèque

Avertissement

L'auteur de ce mémoire ou de cette thèse a autorisé l'Université du Québec à Trois-Rivières à diffuser, à des fins non lucratives, une copie de son mémoire ou de sa thèse.

Cette diffusion n'entraîne pas une renonciation de la part de l'auteur à ses droits de propriété intellectuelle, incluant le droit d'auteur, sur ce mémoire ou cette thèse. Notamment, la reproduction ou la publication de la totalité ou d'une partie importante de ce mémoire ou de cette thèse requiert son autorisation.

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À TROIS-RIVIÈRES

MAÎTRISE EN LOISIR, CULTURE ET TOURISME (MA.)

PROGRAMME OFFERT À L'UNIVERSITÉ DU QUÉBEC
À TROIS-RIVIÈRES

ENTRE MYTHE, RÉALITÉ ET INNOVATION, LE PROCESSUS
D'ANALYSE DES COÛTS DE REVIENT
DES SERVICES RÉCRÉOSPORTIFS

PAR
BENJAMIN BRANGET

Sylvie Miaux, directrice de recherche

Université du Québec à Trois-Rivières

Marc-André Lavigne, directeur de recherche

Université du Québec à Trois-Rivières

Denis Auger, évaluateur interne

Université du Québec à Trois-Rivières

Hubert Roussel, évaluateur externe

Université de Moncton

Mémoire déposé le 18 Juillet 2012

Sommaire

Parcs d'attractions, patinoires, piscines, golfs, salles d'entraînement, centres sportifs et de loisirs, les organisations récréosportives publiques, privées ou parapubliques sont omniprésentes dans notre quotidien. Produisant, offrant et développant de multiples services tant sportifs que récréatifs, nous pouvons nous interroger sur la gestion de ces équipements. À l'heure actuelle, le développement des outils (systèmes d'informations de gestion, instruments, méthodes et modèles comptables et économiques notamment) ne semblent pas en mesure de répondre objectivement aux besoins d'informations des gestionnaires lorsque l'on s'intéresse à la notion de coût et plus précisément à celle du coût de revient. Effectivement, ces derniers ne sont pas en mesure d'obtenir le « vrai » coût de revient (Oger, 2001; Rosenberg, 1991), le coût « réel » des services, activités et équipements qu'ils administrent, pilotent, contrôlent, évaluent et développent, les contraignant ainsi dans la réalisation de leurs tâches et responsabilités. Ce constat enrichit ainsi le mythe qui entoure le coût de revient. Considérant les obstacles scientifiques et pratiques qu'impose le traitement des charges, limités par les développements réalisés dans le domaine des services et conscients des enjeux que revêtent les coûts dans les organisations, nous cherchons dans ce mémoire à proposer une alternative opérationnelle. Empruntant à la recherche de développement (Contandriopoulos, Champagne, Potvin, Denis & Boyle, 1990; Legendre, 2005) cette recherche exploratoire a pour objectif d'outiller les organisations récréosportives d'un processus d'analyse des coûts et notamment des coûts de revient. Pour ce faire, deux objectifs se greffent à cet objectif général.

Le premier vise la mise à l'épreuve d'un modèle sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste, tandis que le second objectif se concentre sur la simplicité, le pouvoir de transposition et l'efficacité du processus dans la production de cette variable. Synthèse de plusieurs méthodes et modèles existants, le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs se base sur des principes approuvés tout en présentant une approche par étapes novatrice. C'est ainsi que le processus fut testé au sein du Centre de l'Activité Physique et Sportive Léopold-Gagnon (CAPS Léopold-Gagnon) de l'Université du Québec à Trois-Rivières (UQTR). Composé de quatre objets d'analyse, dont une activité libre, une activité organisée, un secteur et un équipement, notre cas d'étude a permis de mettre à l'épreuve le processus développé grâce à l'analyse des données collectées à l'occasion de plusieurs réunions de travail ainsi qu'à partir des nombreux traitements réalisés sur les variables. Guidés par le processus lui-même, transposant leurs vision et politique, les gestionnaires sont invités à réaliser plusieurs choix conduisant à l'obtention d'une donnée censée. Les résultats ont ainsi permis de souligner la capacité du processus d'analyse à fournir un coût de revient « réaliste », justifiable et propre à l'intervenant ayant participé à son élaboration. De plus, nous avons pu noter lors de son utilisation que celui-ci est simple d'usage, aisément transposable et efficace dans la production de données de gestion. Bien qu'empreint de subjectivité, le coût de revient calculé trouve son écho dans la compréhension fine de l'offre, ainsi que dans l'action, la planification et le développement qui émaneront des gestionnaires.

Table des matières

INTRODUCTION	1
PROBLÉMATIQUE	7
1.1 Regard sur les services.....	8
1.2 L'analyse des coûts, enjeux et obstacles pour les organisations.....	9
1.3 L'analyse des coûts, obstacles pour les organisations.....	11
1.3.1 Les ressources	11
1.3.2 Les données.....	13
1.3.3 Le mythe du coût de revient.....	14
1.4 La logique d'analyse.....	16
1.5 Objectifs de recherche	19
RECENSION DES ÉCRITS	23
2.1 Le concept de coût	25
2.2 Les charges, piliers du concept de coût : notion d'incorporabilité.....	27
2.2.1 Distinction selon l'incorporabilité des charges.....	28
2.2.1.1 Les charges incorporables	28
2.2.1.2 Les charges calculées ou de substitution	29
2.2.1.3 Les charges supplétives.....	30
2.2.1.4 Les charges non-incorporables.....	31
2.2.2 Distinction selon la spécificité ou non-spécificité des engagements.....	32
2.2.2.1 Le coût direct	32
2.2.2.2 Le coût indirect.....	33
2.2.2.3 Les charges semi-directes.....	36
2.2.3 Distinction selon la nature économique de l'activité.....	37
2.2.3.1 Le coût fixe.....	37
2.2.3.2 Le coût variable	38
2.2.3.3 Les charges mixtes	39

VIII

2.2.4	Distinction des charges, bilan	40
2.2.5	Les coûts selon le moment de l'analyse.....	42
2.3	Les méthodes d'analyse des coûts	44
2.3.1	La méthode des coûts complets	44
2.3.1.1	La méthode du coefficient global	45
2.3.1.2	La méthode des centres d'analyse.....	47
	Le découpage.....	47
	Nature et type de centres d'analyse.....	50
	Le traitement des charges indirectes dans les centres d'analyse.....	52
	La répartition primaire et les clefs de répartition	55
	La répartition secondaire et les transferts.....	57
	L'imputation aux coûts	58
	Unité de mesure et imputation	59
	Bilan sur la méthode des centres d'analyse	62
2.3.1.3	Bilan sur la méthode des coûts complets.....	63
2.3.2	La méthode des coûts partiels.....	65
2.3.2.1	La méthode du coût variable	66
2.3.2.2	La méthode du coût direct.....	68
2.3.2.3	Bilan sur la méthode des coûts partiels	69
2.3.3	Les autres méthodes d'analyse.....	71
2.3.4	Nouvelles tendances des méthodes d'analyse.....	72
	LE PROCESSUS D'ANALYSE	75
3.1	Le processus d'analyse des coûts, présentation	77
3.1.1	Définition du besoin	79
3.1.2	L'inventaire des charges.....	81
3.1.3	L'incorporabilité des charges	82
3.1.4	La spécificité des engagements	86
3.1.5	Harmonisation et affectation des charges directes	89
3.1.6	Le traitement des charges indirectes	90

3.1.7	Harmonisation et affectation des charges indirectes	92
3.1.8	L'imputation aux coûts	96
3.1.9	Le traitement des unités de mesure.....	98
3.1.10	Le processus d'analyse des coûts, synthèse.....	101

MÉTHODE DE COLLECTE DES DONNÉES

ET CADRE MÉTHODOLOGIQUE.....	103
------------------------------	-----

4.1	Stratégie de la recherche	104
4.2	La population, le terrain et l'échantillon.....	105
4.2.1	La population et le terrain à l'étude	106
4.2.2	L'échantillon	109
4.3	Méthodes de collecte des données	115
4.3.1	Les documents internes	115
4.3.2	Les réunions de travail	119
4.4	Stratégie d'analyse des données	120
4.5	Subjectivité de la méthodologie et de l'analyse des données	121
4.6	L'éthique.....	122

RÉSULTATS, ANALYSE DES DONNÉES	125
--------------------------------------	-----

5.1	Cours collectif en salle aérobie, cardiomilitaire	127
5.2	Secteur conditionnement physique de groupe en salle aérobie.....	151
5.3	Activités libres raquettes (badminton, tennis)	154
5.4	Salle d'entraînement	171

INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS ET DISCUSSION	189
--	-----

6.1	Regard critique sur les étapes du processus	191
6.1.1	Étape 1 : Définition du besoin	191
6.1.2	Étape 2 : L'inventaire des charges.....	194
6.1.3	Étape 3 : L'incorporabilité des charges	196

6.1.4	Étape 4 : La spécificité des engagements	198
6.1.5	Étape 5 : Harmonisation et affectation des charges directes	199
6.1.6	Étape 6 : Le traitement des charges indirectes	200
6.1.7	Étape 7 : Harmonisation et affectation des charges indirectes, l'imputation aux coûts	203
6.1.8	Étape 8 : Le traitement des unités de mesure	204
6.1.9	Étape 9 : L'imputation des unités de mesure	205
6.1.10	Commentaires généraux sur le processus d'analyse.....	207
6.2	Retour sur les objectifs de la recherche	211
6.2.1	Premier objectif spécifique : un coût de revient réaliste	212
6.2.2	Second objectif spécifique : un processus simple, transposable et efficace.....	213
6.2.3	Objectif général : un outil pour les organisations récréosportives	216
6.3	Retour sur le cadre d'analyse	218
6.4	Suivez le guide : notion d'accompagnement.....	223
CONCLUSION		227
RÉFÉRENCES.....		237
APPENDICE A.....		241
APPENDICE B		245
APPENDICE C.....		256
APPENDICE D		264

Liste des tableaux

Tableau

1	Bilan sur la méthode du coefficient global.....	47
2	Bilan sur la méthode des centres d'analyse.....	63
3	Bilan sur la méthode des coûts complets.....	65
4	Bilan sur la méthode du coût variable.....	68
5	Bilan sur la méthode du coût direct.....	69
6	Bilan sur la méthode des coûts partiels.....	70
7	Inventaire des charges d'une piscine municipale, exemple fictif.....	82
8	Traitement des charges selon leur incorporabilité.....	85
9	Traitement des charges selon la nature de leur engagement.....	88
10	Imputation des charges au coût de revient du service bassin olympique de la piscine municipale.....	98
11	Principales composantes du service dirigé du CAPS Léopold-Gagnon	111
12	Principales composantes de deux services libres du CAPS Léopold-Gagnon	112
13	Inventaire des charges du CAPS Léopold-Gagnon	118
14	Étapes 3 et 4 - Cardiomilitaire - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements.....	128
15	Étape 5 – Cardiomilitaire - Affectation des charges directes.....	132
16	Étape 6 – Cardiomilitaire - Préparation des données indirectes avant affectation au coût.....	135

Tableau

17	Étape 6 – Cardiomilitaire – Construction du coefficient d’affectation des charges indirectes.....	138
18	Étape 6 – Cardiomilitaire – Coefficient d’affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient	140
19	Étape 7 – Cardiomilitaire – Affectation des charges indirectes	142
20	Cardiomilitaire – Regroupement des charges directes et des charges indirectes.....	143
21	Étape 9 – Cardiomilitaire – Utilisation des unités de mesure (charges directes).....	145
22	Étape 9 – Cardiomilitaire – Utilisation des unités de mesure (charges indirectes).....	146
23	Synthèse des principaux coûts des cours collectifs en salle aérobie.....	147
24	Coût de revient d’une séance de cours de cardiomilitaire en fonction de la surface de la salle de cours aérobie.....	148
25	Coût de revient d’une séance de cours cardiomilitaire en fonction du nombre d’usagers d’une séance de cours collectif aérobie	149
26	Évaluation du seuil de rentabilité d’un cours collectif aérobie pour le statut membre.....	150
27	Secteur aérobie – Regroupement des charges directes et des charges indirectes.....	152
28	Coût de revient en fonction de la surface du secteur aérobie.....	153
29	Étapes 3 et 4 – Badminton et tennis libre – Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements.....	155

Tableau

30	Étape 6 – Badminton et tennis libre – Préparation des données indirectes avant affectation au coût.....	159
31	Étape 6 – Badminton et tennis libre – Construction du coefficient d'affectation des charges indirectes	161
32	Étape 6 – Badminton et tennis libre – Coefficient d'affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient .	162
33	Étape 7 – Badminton et tennis libre – Affectation des charges indirectes.....	164
34	Étape 9 – Badminton et tennis libre – Utilisation des unités de mesure	166
35	Badminton libre et tennis libre – Détails de l'offre.....	169
36	Étapes 3 et 4 – Salle d'entraînement – Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements.....	172
37	Étape 5 – Salle d'entraînement – Affectation des charges directes	175
38	Étape 6 – Salle d'entraînement – Préparation des données indirectes avant affectation au coût.....	176
39	Étape 6 – Salle d'entraînement – Construction du coefficient d'affectation des charges indirectes.....	177
40	Étape 6 – Salle d'entraînement – Coefficient d'affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient.....	178
41	Étape 7 – Salle d'entraînement – Affectation des charges indirectes.....	179
42	Regroupement des charges directes et des charges indirectes	180
43	Étape 9 – Salle d'entraînement – Utilisation des unités de mesure (charges directes)	181

Tableau

44	Étape 9 – Salle d’entraînement – Utilisation des unités de mesure (charges indirectes).....	182
45	Salle d’entraînement – Synthèse des principaux coûts.....	183
46	Salle d’entraînement – Coût de revient hebdomadaire en fonction de la surface.....	184
47	Salle d’entraînement – Coût de revient hebdomadaire en fonction du nombre d’usagers.....	184
48	Salle d’entraînement – Évaluation du seuil de rentabilité.....	186
49	Décompte des heures et séances de raquettes libres – Juin à Septembre 2010.....	Appendice D
50	Décompte des heures et séances de raquettes libres – Octobre à Décembre 2010.....	Appendice D
51	Totaux des heures et séances de raquettes libres – Juin à Décembre 2010	Appendice D
52	Décompte des heures et séances de raquettes libres – Janvier à Avril 2011	Appendice D
53	Totaux des heures et séances de raquettes libres – Janvier à Avril 2011	Appendice D
54	Totaux des heures et séances de raquettes libres – Juin 2010 à Avril 2011	Appendice D

Liste des figures

Figure

1	L'analyse au service de la gestion	18
2	Schéma des concepts clefs	24
3	Les charges, éléments constitutifs des coûts et du coût de revient.....	26
4	La distinction des coûts	41
5	Les coûts selon le moment	43
6	Les méthodes fondamentales d'analyse des coûts.....	44
7	Méthode du coefficient global.....	46
8	Exemples de divisions de l'entreprise	49
9	Les types de centres d'analyse, exemple d'une piscine municipale	51
10	L'unité de mesure	52
11	Répartition des charges indirectes	53
12	Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse.....	54
13	Exemple de tableau de répartition	55
14	Tableau de répartition et transferts	58
15	Synthèse du traitement des charges et tableau de répartition	62
16	Les composantes de la méthode des coûts partiels	66
17	Les composantes de la méthode du coût variable	67
18	Le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs	78
19	Étape 1 : Définition du besoin	79

Figure

20	Étape 2 : L'inventaire des charges	81
21	Étape 3 : L'incorporabilité des charges	83
22	La spécificité des charges incorporables	84
23	Étapes 4 : La spécificité des engagements	87
24	Harmonisation et affectation des charges.....	95
25	L'imputation des charges au compte de coût.....	97
26	Étape 1 : Définition du besoin	191
27	Étape 2 : L'inventaire des charges	194
28	Étape 3 : L'incorporabilité des charges	196
29	Étape 4 : La spécificité des engagements.....	198
30	Étape 5 : Harmonisation et affectation des charges directes	199
31	Étape 6 : Le traitement des charges indirectes.....	200
32	Modèle graphique des coûts.	202
33	Étape 7 : Harmonisation et affectation des charges indirectes, l'imputation aux coûts.....	203
34	Étape 8 : Le traitement des unités de mesure	204
35	Étape 9 : L'imputation des unités de mesure	205
36	Le coût de revient, un concept central.....	210
37	Le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs.....	220

Remerciements

Ce mémoire qui est le fruit d'un long processus de recherche fut soutenu et encouragé par plusieurs acteurs pertinents. Je me permets ainsi de souligner l'implication et la participation de Madame Sylvie Miaux et Monsieur Marc-André Lavigne, tous deux professeurs au département d'études en loisir, culture et tourisme de l'Université du Québec à Trois-Rivières en qualité de directeurs de recherche. J'exprime également mes remerciements au personnel du Centre de l'Activité Physique et Sportive Léopold-Gagnon qui a su contribuer de près ou de loin à l'avancée pratique de cette recherche et spécialement à messieurs Michel Morin et André-François Lafond, Directeurs du Service de l'Activité Physique et Sportive ainsi que Monsieur Sylvain Bourque, Coordonnateur au Service de l'Activité Physique et Sportive de l'Université du Québec à Trois-Rivières.

À tous ceux qui ont animé et discrédité cette recherche, aux menteurs et aux sots, merci.

« Laissez dire les sots ; le savoir a son prix. »

Jean de La Fontaine (1678)

Introduction

L'offre récréosportive se voit intimement liée aux organisations et équipements spécifiquement dédiés à la pratique libre ou organisée des loisirs et des sports qu'ils concentrent. Piscines, patinoires, parcs, centres de conditionnement physique, golfs et autres centres récréatifs et sportifs, les organisations qui gèrent ces équipements, qu'elles soient publiques, privées, parapubliques ou à but non lucratif sont pourvoyeuses d'au moins un service récréatif ou sportif. Cependant, ces différentes organisations pourvoyeuses d'activités physiques marchandes, qu'elles soient récréatives ou sportives, sont sujettes à une contrainte similaire et non-négligeable. À l'heure actuelle, les prestataires et fournisseurs de services offrent, développent, tarifient et vendent des prestations pour lesquelles ceux-ci disposent de peu d'informations éclairées ou justifiées en ce qui concerne les coûts de production de leurs services récréosportifs. Ainsi, peu de systèmes ou de méthodes ne sont en mesure de fournir rationnellement des données précises quant à l'ensemble des coûts engagés dans la production, l'opérationnalisation et l'offre des services en question. À ce sujet, les acteurs contribuant à l'offre des services (praticiens, gestionnaires, administrateurs, responsables, intervenants) soulignent le vide instrumental ainsi que l'inadéquation auxquels ces derniers doivent faire face dans l'analyse des coûts, et plus précisément, des coûts de revient de leurs activités (Launois, 1981). En effet, bien que plusieurs outils et méthodes existent, ces derniers ne semblent pas ou peu adaptés aux réalités propres de l'analyse des coûts rattachés aux organisations et services récréosportifs.

La lourdeur des processus d'analyse existants, jumelée au manque de précision des résultats produits se placent comme des contraintes significantes. Les intervenants ne disposent donc pas d'outil adéquats au processus administratif, c'est-à-dire leur permettant de planifier, contrôler, évaluer (Brault & Giguère, 1997) et justifier leurs choix de façon éclairée. Nous pouvons souligner à ce stade qu'il est essentiel pour les gestionnaires, administrateurs, responsables et intervenants de disposer continuellement d'informations pertinentes contribuant à la lecture et compréhension objectives de l'offre et organisation (Cooke, 1994) dont ils sont responsables. Ces données sont également indispensables lorsque ceux-ci sont amenés à prendre des décisions en amont et justifier leurs choix en aval.

Pour ce faire, nous nous intéressons dans ce mémoire aux moyens considérés comme facilitateurs lors de la prise de décision, le contrôle et la planification, les systèmes d'information de gestion (SIG) (Laudon & Laudon, 2001). Issus de la grande famille des systèmes producteurs de données, les systèmes d'information de gestion assurent aux organisations efficacité, efficience et compétitivité. Producteurs de données fiables, tangibles et pertinentes à des fins d'analyse, de contrôle et de pilotage (Brault & Giguère, 1997; Laudon & Laudon, 2010; Laudon & Laudon), ces systèmes d'information de gestion contribuent à la compréhension et interprétation juste de ce qui régit l'équipement, la structure, le département ou le service en question.

Par conséquent, la présente étude vise à outiller les organisations récréosportives d'une méthode d'analyse des coûts des services et notamment des coûts de revient.

Le développement de ce processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives est accompagné de deux objectifs spécifiques qui ont guidé le processus de recherche. Il s'agissait, dans un premier temps, de mettre à l'épreuve le modèle sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste, et, dans un second temps, d'analyser la simplicité du modèle, son pouvoir de transposition, son efficacité et sa pertinence dans le processus de production de ce coût de revient réaliste. Pour ce faire, la démarche proposée pour atteindre cet objectif spécifique consiste en une étude de cas des services du Centre de l'Activité Physique et Sportive Léopold Gagnon (CAPS Léopold-Gagnon) de l'Université du Québec à Trois-Rivières (UQTR). Ainsi, l'analyse porte sur quatre objets d'étude soit, une activité organisée et une activité libre, un secteur et un équipement.

C'est au travers de six chapitres que notre mémoire présente les différentes étapes constitutives de cette recherche exploratoire et recherche de développement. Le premier chapitre expose la problématique à l'étude ainsi que les objectifs de recherche. La deuxième section définit le cadre de référence soit, les nombreux concepts, modèles et méthodes se rattachant à l'analyse des coûts et notamment des coûts de revient. Le chapitre trois dévoile le processus d'analyse retenu dans le cadre de notre recherche. Il s'agit ainsi d'une présentation des éléments pertinents retenus afin de construire le modèle. Le quatrième chapitre livre une présentation de la méthodologie de notre recherche dans la collecte et l'analyse des données. Ainsi, la stratégie de recherche, la population, l'échantillon, le terrain, mais également, la stratégie d'analyse des données et l'aspect éthique se voient définis. Le cinquième chapitre dévoile les résultats recueillis à la suite de l'analyse des données des quatre objets d'étude. Le chapitre six, quant à lui, porte un regard critique sur le modèle

d'analyse et réalise un retour sur les objectifs de recherche et le cadre d'analyse avant de se concentrer sur la pertinence sociale et scientifique de cette recherche. Finalement, la conclusion de ce mémoire offre un résumé de notre démarche tout en soulignant les principaux résultats qui en émanent. Les futures pistes de réflexion ainsi que les opportunités de recherche se voient également développées au sein de cette section.

Problématique

Ce premier chapitre traite de la problématique à l'étude dans ce mémoire. Celui-ci présente, dans un premier temps, la notion de service dans les organisations avant de se concentrer, dans un deuxième temps, sur les enjeux, puis, dans un troisième temps, sur les obstacles de l'analyse des coûts dans ces mêmes institutions. Dans un quatrième temps, la logique d'analyse est présentée. Finalement, les objectifs de recherche concluent cette section.

1.1 Regard sur les services

Issu du mot latin *servicium* (esclavage), le service peut revêtir de multiples formes au sein des organisations. Selon Grönroos (1990, p.27), ce dernier « (...) se caractérise par une série d'activités destinées à aplanir des difficultés qu'éprouvent des clients (besoins). Ces activités donnent lieu à une transaction entre le client et le personnel ou un support matériel de l'entreprise ». Plus précisément, le service se définit comme « (...) [l'] expérience temporelle vécue par le client lors de l'interaction de celui-ci avec le personnel de l'entreprise ou un support matériel ou technique » (Langlois & Tocquer, 1992, p.23). Autrement dit, au travers du processus de transaction entre le client ou consommateur (acheteur) et le fournisseur ou prestataire de service (vendeur), aucun échange matériel n'est possible, il s'agit d'un contrat d'échange. Le consommateur impliqué dans cette transaction se retrouve investi et engagé selon différentes intensités. En effet, nous pouvons imaginer

cette notion en traitant de la souscription d'un contrat d'assurance, d'un service d'entretien ou de l'accès à une représentation cinématographique. Ainsi, nous pouvons noter que ces prestations ne nécessitent ni la pleine implication ni le total engagement physique du consommateur. Le client bénéficie de chacune de ces prestations sans être tenu d'agir perpétuellement pour en profiter. Face à ce type de contrats d'échanges, ce dernier demeure passif et inactif au-delà de l'adhésion au contrat. A contrario, lorsque le contrat d'échange repose sur l'individu lui-même, celui-ci se voit davantage impliqué dans le processus (Pigeassou, 1997). La coopération du client dans la production du service est ainsi requise comme cela peut être le cas concernant l'accès à un musée, un parc, un parcours de golf, un centre d'entraînement et de remise en forme, une piscine, une patinoire et bien d'autres encore. Nous y reviendrons ultérieurement. Finalement, nous ne pouvons passer sous silence l'importance occupée par l'économie des services dans l'organisation de notre société tels Peneder, Kaniovski et Dachs (2003) nous le présentent.

1.2 L'analyse des coûts, enjeux et obstacles pour les organisations

L'analyse des coûts des organisations se place comme une démarche d'analyse intéressante pour celles-ci. Effectivement, plusieurs enjeux motivent sa réalisation.

À ce sujet, nous nous intéressons à l'aspect financier des services récréosportifs et plus précisément au processus d'édification, d'analyse et de calcul des coûts. Ainsi, nous pouvons relever que cette démarche se place comme un système fournisseur de données et informations pertinentes et justifiées (Doyle, 1996), indispensables à la prise de décision des

gestionnaires. L'analyse des coûts suggère l'utilisation de divers outils de gestion pertinents pour les organisations, c'est-à-dire, répondant à des préoccupations spécifiques (Alazard & Sépari, 2004). Autrement dit, la collecte et l'interprétation juste des données permet de justifier objectivement à l'interne (employés) et à l'externe (clients, fournisseurs, prestataires, décisionnaires, financeurs, élus) les choix opérés (Malleret, 2007). L'analyse des coûts favorise l'apport de connaissances pour les organisations et par conséquent une certaine prise de conscience des coûts par les employés et les clients (Doyle, 1996). Ces éléments constituent ainsi la base d'actions concrètes à développer dans le temps en réponse à ces nouvelles informations. En d'autres termes, l'analyse des coûts engendre un certain contrôle de ceux-ci dans la gestion des services et des prestations relatives à l'organisation. Bien que le contrôle parfait n'existe pas, les principes d'affectation rationnelle des ressources, de gestion au meilleur coût, de tarification, de contrôle de l'offre et de sa qualité se voient facilités.

Intéressante à plusieurs égards, l'analyse des coûts répond à de nombreux enjeux pour les organisations. Qu'ils soient stratégiques, organisationnels, voire opérationnels, les systèmes d'analyse des coûts, fournissent des informations notoires aux organisations soulignant ainsi l'importance pour ces organisations de disposer « (...) d'outils et de méthodes adaptés à la spécificité de leur secteur d'activité » (Polge, 1997, p.311). Assistant et guidant les gestionnaires et intervenants des organisations récréosportives, l'analyse de coûts revêt une importance capitale pour les organisations et notamment les organisations récréosportives.

En revanche, les systèmes actuels de calcul des coûts s'exposent à des lacunes notoires. Intéressons-nous de plus près aux divers obstacles concernant l'analyse des coûts pour les organisations.

1.3 L'analyse des coûts, obstacles pour les organisations

Comme nous pouvons en faire mention, les organisations semblent confrontées à plusieurs obstacles qui entravent le processus d'analyse des coûts. Parmi ceux-ci nous pouvons noter :

1.3.1 Les ressources

Dès leurs débuts, les travaux d'analyse des coûts se sont concentrés sur le processus d'édification des coûts de production des produits, ressources majeures et prééminentes au XX^e siècle. C'est au fil du XX^e et au début du XXI^e siècle, que l'apparition et la croissance des services a poussé gestionnaires et chercheurs à s'orienter vers l'analyse des coûts de production de ces derniers. Cependant, nous pouvons souligner la plus mince étendue des recherches concernant le domaine des services qui ne bénéficie pas encore du même corpus¹. Cet état de fait justifie actuellement l'existence d'une grande majorité de modèles se concentrant particulièrement sur l'analyse des coûts rattachés spécifiquement au domaine des produits et non des services. Il va sans dire que l'absence de modèles spécifiques aux

¹ Effectivement, les travaux concernant l'analyse des coûts des services sont très peu nombreux.

structures productrices de services en loisir et sport renforce la pertinence d'élaborer et d'adapter de tels outils. C'est ainsi que nous sommes en mesure de relever le manque d'instruments, outils et autres ressources comptables, administratives et de gestion adaptés permettant de réaliser objectivement ce type d'analyse. Nous pouvons également souligner à ce stade l'importance de disposer d'outils comptables en adéquation avec la structure organique et les activités des organisations (Alazard & Sépari, 2004).

De plus, nous pouvons reprendre les propos de Mévellec (1995) qui souligne l'importance de disposer d'un système de contrôle des coûts aussi complexe que le système contrôlé soit, l'organisation, le secteur ou le service par exemple. Présentement, le coût de revient est un concept abordé en sciences du loisir, particulièrement en programmation, cependant les auteurs demeurent en surface sur les concepts de base (coûts directs et indirects, affectation et répartition des charges notamment) et, surtout, restent flous quant à son opérationnalisation. C'est ainsi qu'à notre connaissance, aucun outil issu des milieux sportif et récréatif ne semble en mesure de répondre adéquatement aux besoins des praticiens, professionnels, intervenants et gestionnaires en ce qui concerne l'analyse des coûts dans les organisations récréosportives.

1.3.2 Les données

Les fournisseurs de services récréosportifs des domaines publics, privés, parapublics mais également à but non lucratif font ainsi face à un manque notoire de données de gestion. En effet, en ce qui concerne les coûts, ces derniers ne sont pas en mesure de disposer de données essentielles servant le fonctionnement, l'administration, le pilotage, le contrôle et l'évaluation de l'organisation dont ils ont la responsabilité. Ce constat est nuisible pour l'organisation, son développement ainsi que les services proposés et se voit la conséquence de l'absence d'outils récréosportifs et de l'inadéquation des outils et ressources développés et utilisés en comptabilité et contrôle de gestion. Les fournisseurs de services récréosportifs ne sont donc pas convenablement outillés afin de collecter des données pertinentes nécessaires dans la réalisation de leurs tâches ainsi que dans la justification de choix stratégiques. La gestion efficace des organisations et des services est intimement liée à la qualité des informations initiales sur lesquelles elle se base. À ce sujet, l'exactitude, la validité ainsi que la fiabilité des données traitées sont de mises (Brault & Giguère, 1997). La pertinence, la simplicité, le niveau de qualité de l'information ainsi que les coûts humains, financiers, matériels et temporels engendrés pour sa collecte sont à considérer dans l'appréciation de sa valeur (Brault & Giguère). Comme nous l'avons abordé, l'analyse des coûts requiert de disposer continuellement d'informations avérées et précises, éléments sur lesquels les gestionnaires seront en mesure de se baser dans leurs analyses et choix (Brault & Giguère).

1.3.3 Le mythe du coût de revient

En ce qui concerne l'analyse organisationnelle, nous pouvons relever que la production des données de gestion n'est pas aisée. En effet, l'analyse des coûts, dont celle des coûts de revient, est un processus complexe et empreint d'arbitraire. À ce sujet, Mévellec (1995) rapporte les propos de Rosenberg (1991) en indiquant que ce dernier ne croit pas « au mythe d'un prix de revient que beaucoup de dirigeants conçoivent à tort comme une donnée stable » (p.88), puisqu'« on ne connaît jamais le coût « vrai », et l'on doit se contenter de vivre avec des coûts approximatifs » poussant ainsi à accepter « lors de la construction du système de calcul des coûts, d'arbitrer entre la précision et le coût d'obtention de cette précision » (Mévellec, p.84-85). Cette position est partagée avec plusieurs auteurs en comptabilité analytique, qui qualifient d'illusoire l'atteinte d'un coût de revient précis, sans une imputation discrétionnaire des charges par l'analyste ou le gestionnaire

Le prix de revient? Tout le monde en parle, personne ne sait ce que c'est. Personne ne peut savoir ce que c'est. [...] [Il] est absolument impossible de calculer sérieusement un prix de revient unitaire...*Le prix de revient est un mythe.* (Oger, 2001, p.106)

L'identification difficile des coûts jumelée à leur délicate définition, imputation, et ventilation forment les principaux obstacles à leur traitement (Doyle, 1996). Bien que l'analyse des coûts ait pu faire ses preuves, en tant que technique relativement souple et productrice de données, cette dernière présente certains inconvénients:

[une] autre difficulté tient au fait que les charges qui entrent dans le calcul des coûts sont parfois difficiles à classer et font obstacle à une détermination scientifique du coût, d'où l'expression: « le coût d'un bien ou d'un service n'existe pas ». [...] En réalité, chiffrer le coût d'un bien, d'un service ou d'une décision, c'est faire un choix. [...] Les difficultés évoquées montrent que l'exactitude n'est pas une qualité de l'analyse des coûts et que l'art du comptable consiste à choisir les informations et la procédure d'imputation les plus appropriées au résultat recherché. (Oger, 2001, p.10)

Le traitement des charges se place comme l'un des points épineux de l'analyse en question (Doyle, 1996). La diversité des analyses (Oger, 2001) ainsi que la répartition des frais indirects (Augé & Vernhet, 1997; Doyle, 1996) constituent les principaux défis à un calcul précis des coûts inhérents des services. Le processus d'analyse des coûts se voit donc contrarié et inexact. Nous rejoignons Oger qui affirme que « (...) le coût de revient ainsi calculé est frappé d'une part d'arbitraire et que d'autres répartitions et sous-répartitions, tout aussi justifiables, donneraient d'autres résultats. À ce niveau, la conclusion risque d'être pessimiste, puisque le vrai coût de revient n'existe pas » (p.106).

Cela confirme vraisemblablement les propos de Doyle (1996) qui avance pour sa part que le contrôle parfait n'existe pas, « trouver une méthodologie valable et équitable de répartition des coûts reste, là encore, l'obstacle à franchir » (p.145).

Cette section nous a ainsi permis de mettre l'emphasis sur le frein majeur qui entoure l'analyse des coûts. Partant de ce constat, attardons-nous quelque peu sur la logique d'analyse des coûts.

1.4 La logique d'analyse

Aux vues des obstacles théoriques et pratiques présentés ci-avant, il est de notre ressort de faire un aparté concernant la logique de notre démarche d'analyse. En effet, proposer une méthode d'analyse des coûts basée sur des principes simples, vulgarisés et accessibles, offrant la possibilité de réduire les biais existants (ou, tout du moins, de mieux les appréhender) vise ainsi à pallier le problème de recherche mentionné précédemment. Acceptant la difficulté de calculer exactement le « vrai » coût de revient (Oger, 2001), le principal défi de ce mémoire sera de développer un modèle d'analyse efficace, simple et transposable, qui visera à estimer ce coût de revient, tout en guidant les gestionnaires dans les décisions arbitraires auxquelles ils sont confrontés dans le choix et le traitement des charges retenues. Cette approche cherche ainsi à produire un coût de revient réaliste, c'est-à-dire cohérent aux yeux des praticiens, ainsi que représentatif du mode de gestion en place au sein de l'organisation (philosophie de management).

De fait, cette démarche s'inscrit dans l'optique de combler la lacune opérationnelle existante en présentant un outil propre à faciliter et orienter les praticiens dans la production d'information, contribuant ainsi à leur juste compréhension et lecture du service et de l'organisation, impliquant des actions, tâches et choix spécifiques de la part des gestionnaires.

Nous visons donc à renseigner les analystes et gestionnaires de façon réaliste au travers du processus d'analyse des coûts afin que ces derniers agissent au mieux, en toute connaissance de cause et efficacement comme le traduit la figure 1 ci-après.

Pour ce faire, nous partons du principe selon lequel prendre une décision de gestion repose sur un processus complexe en étapes. Le bien fondé d'un système de gestion repose selon nous sur la pertinence et justification des prises de décisions (logique décisionnaire). En effet, faire un choix (sous réserve que celui-ci soit justifié et avéré), se place comme l'aboutissement de plusieurs étapes indispensables et indissociables d'évaluation, d'analyse et d'interprétation. Le gestionnaire après avoir identifié son ou ses besoins se doit ainsi de collecter des informations pertinentes servant sa quête. Partant d'informations brutes (à collecter ou disponibles), il sera en mesure de trier et utiliser ces données selon son besoin. Le traitement de ces données aboutit à l'analyse et interprétation des résultats obtenus. Ainsi, le gestionnaire dispose d'éléments tangibles et justifiables finalisant la phase de prise de décision avec le choix d'une solution ou combinaison de solutions. Les choix et autres prises de décision sont donc l'aboutissement d'une compréhension fine et lecture objective de l'organisation.

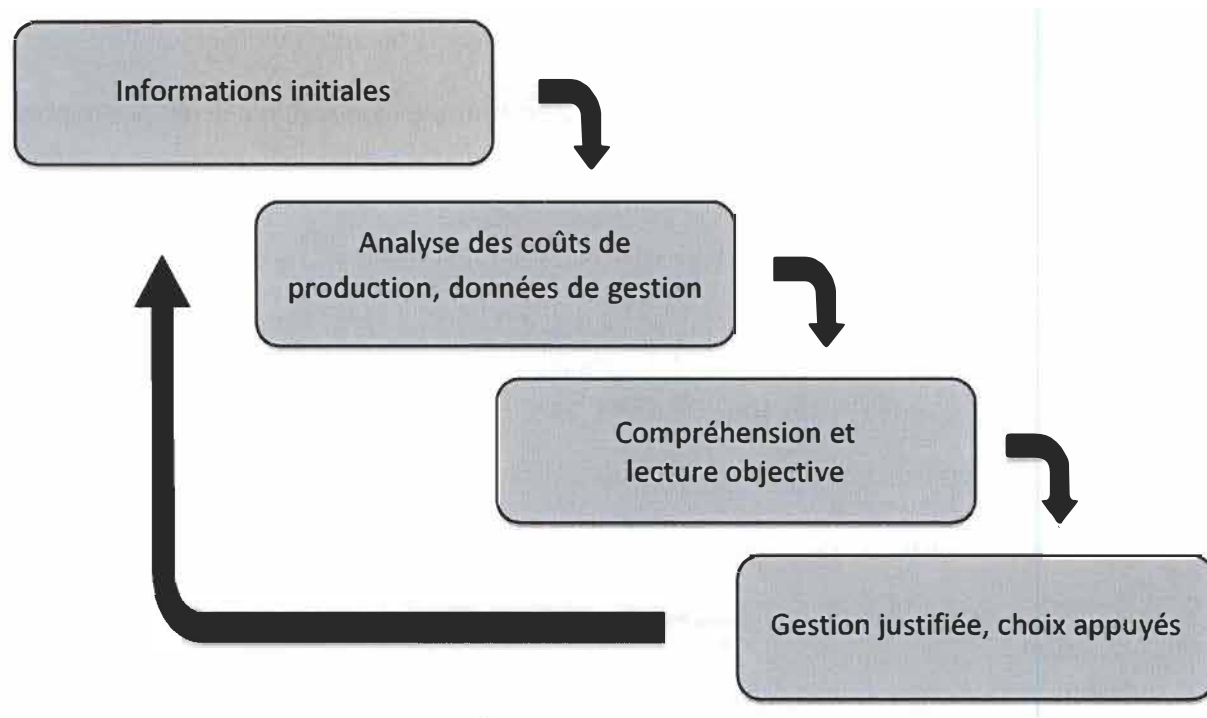


Figure 1. L'analyse au service de la gestion.

Nous pouvons ajouter que « (...) l'exercice de prévision demeure grandement facilité par une bonne connaissance de la structure de coûts de l'entreprise » (Fortin, Mandron, & Vézina, 1999) et qu' il « (...) incombe à l'organisation toute entière de « décider » autant que d' « agir », car ces deux phases sont étroitement solidaires » (Simon, 1983, p.3).

Parmi les éléments guidant notre recherche nous pouvons rappeler l'importance de l'aspect financier dans la gestion des services récréosportifs. Par ailleurs, nous avons pu souligner la prépondérance pour les organisations de disposer de données pertinentes. Par conséquent, nous orienterons notre recherche sur l'analyse des coûts de production et d'opérationnalisation des infrastructures et des activités récréosportives, leurs différentes

natures, traitements, méthodes de calcul et les différents concepts inhérents à cette notion centrale de la comptabilité analytique.

Considérant l'importance des services dans le domaine du loisir et du sport ainsi que la nécessité de doter les gestionnaires de ces secteurs d'outils d'analyse et de gestion, nous ne pouvons que souligner la pertinence de s'intéresser aux ressources facilitant le management des structures pourvoyeuses en services récréosportifs (DeGraaf, Jordan, & DeGraff, 2005; Rossman & Elwood Schlatter, 2008), d'autant plus lorsque trop peu de modèles existent à ce sujet.

Notre contribution se veut humble, tenant compte des limites notables dans l'obtention des coûts de revient précis et justifiés. En effet, conscient que le « vrai » coût de revient est un mythe (Oger, 2001), nous nous orienterons davantage sur le concept de coût de revient réaliste.

1.5 Objectifs de recherche

Face à cette lacune importante dans la gestion des services de loisir et de sport, notre objectif général est d'outiller les organisations récréosportives d'une méthode d'analyse des coûts des services et notamment des coûts de revient.

De cet objectif général découle deux objectifs spécifiques de recherche :

- Dans un premier temps, nous tenterons de mettre à l'épreuve le modèle sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste. Pour ce faire, ce mémoire s'attardera sur l'analyse de quatre objets d'étude soit : une activité organisée, une activité libre, un secteur et un équipement.
- Dans un second temps, et, à partir de cette analyse, nous évaluerons la simplicité du modèle, son pouvoir de transposition et son efficacité dans le processus de production de ce coût de revient réaliste.

Pour ce faire, nous serons en mesure d'investiguer une structure récréosportive pertinente, soit, le Centre de l'Activité Physique et Sportive Léopold-Gagnon (CAPS Léopold-Gagnon) de l'Université du Québec à Trois-Rivières (UQTR). Ce centre propose une variété non-négligeable de services tant sportifs que récréatifs et de par sa réalité même, se place comme un laboratoire intéressant d'analyse et d'étude.

Sous un vocable pratique, les résultats souhaités visent, dans un premier temps, à fournir aux analystes et gestionnaires en loisir et en sport un outil intéressant d'analyse et d'aide à la décision. Par extension, ces résultats pourront possiblement servir à tout type de structure offrant un service et cela peu importe la nature de ce dernier.

Cette contribution se veut ainsi ouverte aux multiples enjeux et réalités observables. Faisant preuve de souplesse et d'adaptabilité, nous visons une utilisation régulière, multiple et étendue. Finalement, cette recherche constitue une opportunité pertinente, présente un intérêt certain et vise des résultats prometteurs et novateurs.

Dès lors, tenter de répondre à la problématique animant notre recherche se place comme un défi d'une double nature. Tout d'abord, nous pouvons clairement identifier le besoin à combler ainsi que le bien-fondé de notre projet et cela au travers de la récurrence de notre problématique au sein des structures récréosportives. De plus, répondre à notre objectif de recherche engendrera des avancées multiples aux vues des secteurs et disciplines concernées. Avant d'atteindre possiblement cette ultime étape, il est essentiel de circonscrire le cadre de référence encadrant ce mémoire.

Recension des écrits

Comme nous avons pu le mentionner précédemment, l'analyse des coûts concerne cette recherche. Par le fait, nous présenterons au sein de ce chapitre les notions essentielles qui constituent les bornes intellectuelles de notre champ d'intérêt, cela afin de cerner les concepts émanant de l'analyse des coûts ainsi que les modèles s'y rattachant. Ces éléments constitueront ainsi la base théorique sur laquelle nous nous baserons dans le développement de notre recherche. Pour ce faire, nous introduirons, dans un premier temps, les concepts clefs identifiés au travers des modèles d'analyse des coûts les plus pertinents (figure 2). Dans un second temps, nous développerons et expliciterons les méthodes fondamentales de l'analyse des coûts directement rattachées à notre recherche.

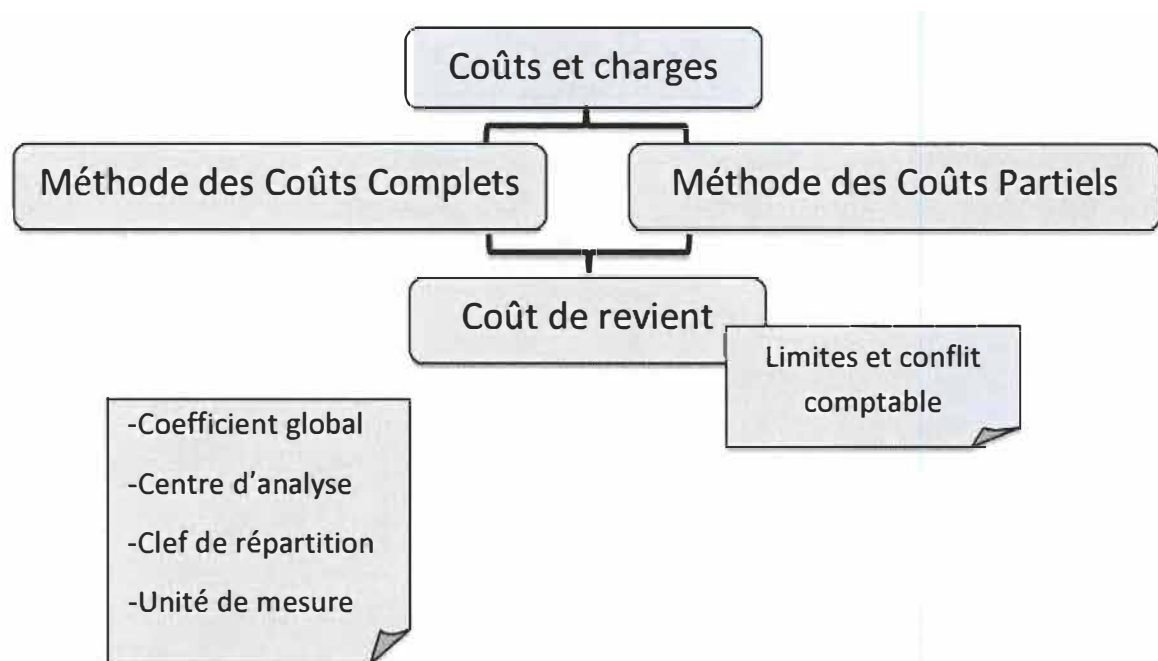


Figure 2. Schéma des concepts clefs.

2.1 Le concept de coût

Économie, comptabilité et gestion reposent sur des bases fondamentales dont les charges et les coûts en représentent les piliers. À ce sujet, le plan comptable général (1982) « (...) définit le coût comme « une somme de charges » (Augé et Vernhet, 1997, p.243). Quelles soient humaines ou matérielles, les charges représentent la traduction monétaire d'une consommation de ressources. Autrement dit, cette dernière fait partie intégrante du coût, elle contribue à son édification, elle en est la composante centrale. Ainsi, le coût représente l'ensemble des consommations de ressources (les charges) affectées à la production d'un produit ou service et cela indifféremment de la nature de ces dernières (Le Moniteur des travaux publics et du bâtiment., & France, Ministère de la jeunesse et des sports, 1993, p.323 et 325). Par conséquent, le coût d'un objet est l'amalgame de l'ensemble des ressources qui ont été consommées pour le produire, les charges (Boisvert, 1995 ; Mévellec, 1995). En revanche, les notions de coût et de charge ne se limitent pas uniquement aux énoncés ci-dessus. En effet, ces deux entités se déclinent au travers de nombreux vocables présentant des réalités spécifiques et notables. Il existe par conséquent de nombreuses ressources constituant le coût de revient d'un service :

Le coût total correspond à la somme des coûts de toutes les ressources ayant été consommées par une entité. Il faut donc dresser, dans le cas d'un produit ou d'un service, la somme [l'inventaire] de toutes les ressources utilisées. Le coût total est également appelé coût de revient du produit ou du service. (Boisvert, 1995, p.20)

Nonobstant l'existence de nombreux types de coûts de revient ainsi que plusieurs objets de coûts de revient, nous nous orientons dans notre recherche sur l'analyse d'un coût de revient complet et réel ayant pour objet un service récréosportif (Boisvert, 1995). En d'autres termes, nous nous concentrons sur l'étude des charges impliquées dans le processus d'édification du coût de revient du service comme l'illustre le modèle ci-dessous (figure 3).

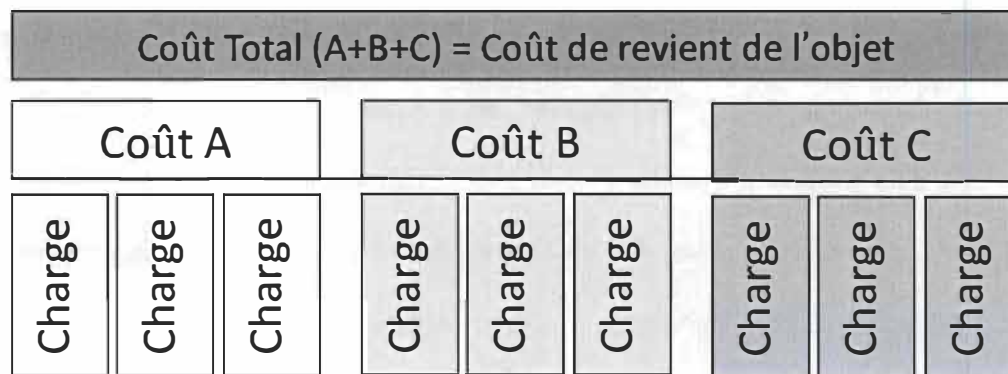


Figure 3. Les charges, éléments constitutifs des coûts et du coût de revient.

Mentionnons que toute démarche d'analyse, de contrôle et de maîtrise des coûts est tributaire d'une connaissance et compréhension juste des différentes notions de coûts comme Boisvert (1995) nous le rappelle. Par conséquent, afin d'optimiser le traitement des coûts d'un objet (coûts communs et spécifiques d'un produit ou service) à des fins décisionnelles, il est essentiel de les distinguer et les catégoriser antérieurement à leur analyse (Fortin et al., 1999). Par opposition à la notion de prix, le processus d'édification et d'analyse des coûts « (...) est l'aboutissement d'une procédure interne à l'entreprise ne faisant intervenir aucun autre partenaire et n'obéissant qu'aux règles que l'entreprise elle-même s'est fixées » (Mévellec, 1990 p.48).

Comme nous avons pu l'introduire, il existe de nombreux types de charges (directes, fixes, incorporables et supplétives notamment) et de coûts (moyens, unitaires, cibles, totaux, complets et partiels entre autres) aux caractéristiques diverses et aux réalités propres. Bien que se basant sur les coûts de fabrication, nous retenons les travaux de classification des coûts de Brault et Giguère (1997). Ces travaux qui nous présentent des distinctions intéressantes concernant les coûts, nous éclairent judicieusement dans notre recherche.

2.2 Les charges, piliers du concept de coût : notion d'incorporabilité

Le processus d'édification des coûts et spécifiquement des coûts de revient repose sur un processus décisionnaire. Nous nous devons de l'aborder avec prudence. En effet, le coût de revient d'un objet (ici un service récréosportif) est intimement lié aux choix des charges le constituant. Nous sommes ainsi amenés à considérer les divers coûts rattachés au service et cela en fonction de leur influence et participation à l'établissement du coût de revient.

Dès lors, ajoutons que trois classifications non-exclusives nous permettent de distinguer et catégoriser les coûts. Nous faisons ici référence à la notion d'incorporabilité des charges, à la spécificité ou non-spécificité des engagements ainsi qu'à la nature économique de l'activité.

2.2.1 Distinction selon l'incorporabilité des charges

Afin de juger de la participation (totale, partielle ou nulle) d'une charge au processus d'édification du coût de revient d'un service, celle-ci doit passer au travers d'un filtre. Cette opération vise ainsi à identifier la charge à retenir vis-à-vis de l'objet étudié. Selon le plan comptable français de 1982, « (...) les charges peuvent être [notamment] distinguées entre charges incorporables et charges non incorporables (sous-entendu: dans le réseau analytique des coûts) selon que leur incorporation aux coûts est, ou n'est pas jugée raisonnable par le chef d'entreprise » (Cargnello-Charles, Morard, & Trahand, 2000, p.10-11). Cette distinction qui est la conséquence des décisions réalisées dans le traitement de l'ensemble des charges de la comptabilité générale est un procédé simple et adaptable. Pour ce faire, nous nous baserons sur les travaux de Augé et Vernhet (1997), Cargnello-Charles et al. et Melyon (2004) relatifs à l'incorporabilité des charges. Ces derniers distinguent vraisemblablement quatre types de charges soit, les charges non-incorporables, les charges incorporables, les charges calculées ou de substitution et les charges supplétives.

2.2.1.1 Les charges incorporables. Lorsque nous traitons des charges incorporables, nous faisons référence aux charges dont l'incorporation aux coûts est jugée raisonnable (Martinet, Silem & Asquin, 2000, p.76). Pour Augé et Vernhet (1997) « [l']incorporabilité d'une charge (enregistrée en comptabilité générale) est laissée à la discrétion de l'analyste ». De même, Cargnello-Charles et al. (2000, p.10) estiment « (...) que les charges d'exploitation, qui correspondent à l'activité normale et courante de l'entreprise, paraissent devoir être

incorporées ». Melyon (2004) quant à lui avance que toutes les charges de la comptabilité générale, exception faite des charges non-incorporables, constituent les charges incorporables. Pour notre part, il nous semble pertinent et opportun de considérer comme incorporable, toute charge contribuant partiellement ou totalement à l'édification du coût du service recherché. Rappelons que la notion de responsabilité en ce qui a trait au choix des charges, issues de la comptabilité générale, charges à intégrer dans le calcul du coût de revient d'un produit ou d'un service, tout comme le traitement auquel ces éléments seront soumis, incombe à l'entité utilisatrice des données finales (Mévellec, 1995), l'organisation. En outre, lorsque des charges incorporables ne peuvent être incorporées directement et que celles-ci impliquent un traitement spécifique, nous les qualifierons de charges calculées ou de substitution.

2.2.1.2 Les charges calculées ou de substitution. Il est question de charges de substitution ou de charges calculées lorsque les charges usuellement prises en compte par la comptabilité générale se voient subir un retraitement ou calcul spécifique. Les travaux de Augé et Vernhet (1997) font ici référence soit à des « (...) charges d'usage, soit des charges étalées » (p.244) tandis que Melyon (2004) estime que ces charges concernent « (...) les amortissements, les provisions, les consommations de matières et la pratique de l'abonnement » (p.14-15) en mettant en avant en guise d'exemple, les charges d'usage, les charges étalées, les valeurs de remplacement ainsi que l'abonnement des charges. En d'autres termes, lorsqu'une charge concourt en partie au coût de revient visé,

sa contribution au coût de revient peut-être identifiée et prise en compte². En revanche, qu'en est-il des charges absentes de la comptabilité générale et concourant malgré tout au coût de revient de l'objet ? Intéressons-nous à présent aux charges supplétives.

2.2.1.3 Les charges supplétives. Les charges supplétives constituent des ajouts.

« Il s'agit de « consommations » qui, bien que non reconnues comme éléments de charge en comptabilité générale, ont été retenues par l'entreprise comme élément de coût [pertinent] » (Cargnello-Charles et al., 2000, p.10-11). Ces charges, inexistantes en comptabilité générale peuvent être « (...) une rémunération fictive des capitaux, (...) une rémunération conventionnelle de l'exploitant » (Augé & Vernhet, 1997, p.244). Melyon (2004) ajoute que « [la] comptabilité analytique les incorpore (les charges supplétives) dans les coûts afin de leur donner un contenu économique plus pertinent et de pouvoir ainsi comparer entre elles les entreprises, quelles que soient leur forme juridique, leur stratégie de financement ou leur stratégie de marché » (p.15).

Dès lors, lorsque cela est pertinent pour des besoins particuliers, l'ajout de certaines charges peut avoir lieu³. Cela peut être par exemple la dépense liée à l'achat de matériels (outils, équipements sportifs et de loisir, etc...), de consommables (boissons, alimentations, etc...) non prévues initialement.

² Mentionnons que le concept des charges calculées ou de substitution est mobilisé dans le traitement des données de cette recherche, cependant, celui-ci ne fera pas l'objet d'une identification spécifique.

³ Mentionnons que le concept des charges supplétives est mobilisé dans le traitement des données de cette recherche, cependant, celui-ci ne fera pas l'objet d'une identification spécifique.

2.2.1.4 Les charges non-incorporables. Nous entendons par charges non-incorporables les charges qui ne contribuent pas au processus d'édification du coût recherché. Par conséquent, les charges identifiées comme non-incorporables sont les charges dont la nature n'est pas indispensable à l'objet de coûts. Pour exemple, mentionnons celles « (...) qui ne correspondent pas aux conditions normales du fonctionnement et de la réalisation de l'objet de l'organisation » (Augé & Vernhet, 1997, p.244). Nous pouvons faire mention des charges exceptionnelles, mais également de celles ne relevant pas de l'exploitation normale et courante ou qui ne présentent pas un caractère habituel dans la profession, peuvent également ne pas être incorporées (Melyon, 2004) (ex. les charges causées par un sinistre telles celles de réparation exceptionnelles, les charges se rapportant à une période ne concernant pas la période d'analyse, les charges liées à la promotion d'un service lorsque seule l'analyse du service est retenue). Autrement dit, les charges non-incorporables s'inscrivent par opposition aux charges incorporées aux coûts. Après avoir distingué les charges via la notion d'incorporabilité, abordons à présent la spécificité ou non-spécificité des engagements.

2.2.2 Distinction selon la spécificité ou non-spécificité des engagements

Lorsque nous traitons de spécificité ou non-spécificité des engagements (Brault & Giguère, 1997), nous faisons référence aux coûts (charges) directs et indirects⁴. La séparation entre charge directe et charge indirecte est vraisemblablement de l'ordre strictement technique comme le mentionnent Cagnello-Charles et al. (2000). La distinction des coûts communs et des coûts spécifiques est cependant essentielle « (...) afin d'en optimiser l'utilisation à des fins décisionnelles » (Fortin et al., 1999, p.145).

2.2.2.1 Le coût direct. Le traitement des charges directes est relativement aisé dans la mesure où la charge considérée se voit directement rattachée et affectée au produit ou au service qui l'engendre. En effet, « [est] appelé coût direct toute charge affectable à un seul produit ou à une seule commande » (Rosenberg, 1991, p.14). « Une charge est directe à un produit si elle peut lui être affectée sans ambiguïté, ou en prenant un raisonnement à rebours. C'est une charge qui disparaîtra si le produit disparaît » (Mévellec, 1990, p.50). Notons que le coût d'une charge directe s'affecte sans retraitement spécifique (Paucher, 1991), « (...) son affectation est possible sans calcul intermédiaire grâce à un moyen de mesure » (Cagnello-Charles et al., 2000, p.13). Par conséquent, « (...) le coût direct peut être étroitement rattaché à un produit ou à un service » (Boisvert, 1995, p.23).

⁴ Notons que le concept de coût peut s'appliquer à un ensemble de charges mais également à une charge unique. Nous pouvons ainsi traiter indistinctement du coût direct ou indirect voire de la charge directe ou indirecte d'un objet. Par contre, lorsque l'on souhaite désigner un ensemble de coûts ou de charges, le terme coût s'impose. Autrement dit, coût est synonyme de charge lorsque nous traitons d'une ressource individuelle, tandis que coût s'impose lorsque l'on traite de ressources multiples associées.

Finalement, nous nous entendrons sur la définition d'un coût direct en avançant que « (...) c'est un coût constitué par des charges qui peuvent lui être directement affectées (généralement charges opérationnelles ou variables) et des charges qui, même si elles transitent par des centres d'analyse, concernent ce coût sans ambiguïté (variables et fixes) » (Alazard & Sépari, 2004, p.122). « Les éléments directs (ou charges directes) sont ceux qui peuvent être facilement affectés, car ils se rapportent à un seul coût » (Oger, 2001, p.55). Par exemple, dans le cadre d'un golf, la charge représentée par le salaire du professionnel dispensant les cours de golf se place comme un coût directement associé à l'opérationnalisation et l'offre du service cours de golf. En l'absence de ce professionnel, le service ne peut être offert, le cours ne peut être dispensé, il s'agit donc d'un coût direct pour le service cours de golf. Par antithèse au coût direct, abordons à présent le coût indirect qui pour sa part est plus spécifique.

2.2.2.2 Le coût indirect. La grande nuance du coût indirect réside dans le fait que celui-ci s'attache à plusieurs coûts (Oger, 2001). En effet, ce dernier se rattache à plusieurs éléments, produits, commandes, services distincts (Rosenberg, 1991). Ainsi, « [la] charge est indirecte si elle nécessite des calculs intermédiaires pour être imputée au coût concerné, elle est ici consommée par plusieurs services » (Augé & Vernhet, 1997 ; Rosenberg). En d'autres termes, lorsqu'un coût fait l'objet d'un traitement spécifique, d'une répartition, d'un calcul en vue de son affectation au coût d'un objet, nous sommes en présence d'un coût indirect. Plusieurs auteurs (Brault & Giguère, 1997 ; Melyon, 2004 ; Oger; Rosenberg) avancent de leur côté que les coûts indirects sont considérés comme des coûts communs qui

s'établissent au-delà du cadre de l'objet spécifique de coût. Ceux-ci sont donc engagés pour un ensemble d'objet de coûts. Par conséquent, ces charges indirectes doivent être retraitées puisqu'elles ne s'appliquent pas spécifiquement et directement à l'objet de coût. De fait, nous devons trouver des moyens tangibles et efficaces d'associer une partie de ces coûts à la production du service. Chacune des charges indirectes d'un objet de coût est à analyser selon sa réalité propre. Étant donné que les charges sont de types et de natures diverses et variées, il sera important de les classer. Pour ce faire, nous pouvons citer Mévellec (1995, p.84) qui précise que « [les] conventions de classification des charges incorporables en directes et indirectes nécessitent d'être précisées avant toute utilisation de la notion de coût dans un processus de décision », tout comme la délimitation du périmètre d'incorporation des charges qui incombe à l'organisation (Mévellec).

Les charges indirectes peuvent ainsi être traitées de nombreuses manières; le résultat visé, coût de revient complet de l'objet de coûts, influera sur la nature du traitement de celles-ci (Mévellec, 1995). Il s'agit ainsi de réaliser une succession d'opérations telles l'affectation, la répartition et l'imputation des charges indirectes au compte de coût (Cargnello-Charles et al., 2000). Dès lors, de nombreuses méthodes de traitement des charges dont les procédés visent à simplifier l'obtention d'un coût de revient complet (Alazard & Sépari, 2004) se présentent à nous. Retenons également que selon la méthode employée, les variations seront considérables dans le traitement des données et les résultats de l'analyse. Nous y reviendrons ultérieurement.

Les charges indirectes s'affectent à un ensemble d'objets de coûts. Nous traitons ainsi des coûts communs de l'organisation à l'image des frais administratifs ou commerciaux dans

une entreprise à produits multiples, le loyer, l'entretien, les assurances, les dépenses énergétiques, les frais postaux et frais de télécommunication, les frais de personnels administratifs et les amortissements, l'entretien des machines parmi de nombreux autres. En reprenant l'exemple précédent, relevons que les charges liées à l'entretien des parcours profitent à l'ensemble des services de ce dernier et non spécifiquement au service cours de golf. Par conséquent, ce coût se place comme un coût indirect du service cours de golf.

De nos jours, les éléments indirects occupent une place grandissante évaluée à 70 % des coûts totaux et pouvant atteindre plus de 90 % en ce qui concerne les entreprises de services (Alazard & Sépari, 2004), ce qui est non-négligeable :

La part des charges indirectes dans la charge totale n'a cessé d'augmenter ces dernières années (aussi bien en proportion qu'en valeur absolue). Dans la plupart des secteurs, elle représente aujourd'hui l'élément principal du coût. Cette forte augmentation est attribuable en partie à l'apparition d'une forte automatisation qui transfère la plupart des charges directes générées par la main-d'œuvre en charges indirectes générées par les machines. À cela, il faut ajouter l'intensification de la concurrence internationale qui nécessite un effort important dans le domaine de la publicité, de la recherche et du développement et dont les charges sont traitées comme indirectes au niveau des produits. Une telle modification de structure fait que l'on ne peut plus se contenter d'un système de coût basé, dans la plupart des cas, sur des indicateurs traduisant l'évolution de la charge directe. (Cagnello-Charles et al., 2000, p.35)

Lorsque la charge traitée peut être considérée à la fois directe et indirecte, nous traitons de charge semi-directe.

2.2.2.3 Les charges semi-directes. Lorsque les charges peuvent être considérées comme « (...) indirectes par rapport aux produits dont il faut calculer les coûts, mais directes par rapport aux centres d'analyse ou aux sections aux coûts desquels elles peuvent être rattachées sans aucune répartition préalable » (Martinet et al., 2000, p.77), celles-ci sont nommées charges semi-directes. Par conséquent, le traitement d'une charge semi-directe implique de scinder son analyse entre sa part de charge considérée comme directe et celle considérée comme indirecte. Toujours en lien avec le milieu golfique, dans l'hypothèse où nous cherchons à identifier les coûts du service expérience-golf (golf, restauration, hôtel), nous pouvons mentionner que les frais engendrés pour la promotion (publicité diverse) du département formation (cours de golf) peuvent être considérés comme des coûts semi-directs. En effet, la promotion directe de ce service profite directement à celui-ci et indirectement au service expérience-golf. Également, nous pouvons considérer que le golf lui-même ainsi que l'ensemble de ses services bénéficient d'une certaine promotion à l'image du service expérience-golf.

Par ailleurs, certains coûts se voient tributaires du niveau d'activité de l'organisation, nous faisons ici référence aux coûts fixes et variables qui se distinguent économiquement selon la nature de l'activité.

2.2.3 Distinction selon la nature économique de l'activité

2.2.3.1 Le coût fixe. Afin de représenter des comportements de charges plus opérationnels dans les prises de décision de gestion, une simplification de la réalité est opérée en éléments fixes et variables (Oger, 2001). Pour ce faire, une distinction d'ordre économique est opérée (Cargnello-Charles et al., 2000).

Les charges fixes sont des « (...) charges dont l'évolution est indépendante du volume d'activité » (Cargnello-Charles et al., 2000 p.13 ; Oger, 2001 ; Paucher, 1991). À ce sujet, celles-ci se scindent en deux volets. D'une part, les charges de structure ou d'existence (ex. personnel d'encadrement, loyers, amortissement), charges considérées comme fixes entre deux paliers d'activité, et, d'autre part, les charges modulables et discrétionnaires, autrement dit, indépendantes de la structure et de l'activité. Finalement, retenons que « (les) coûts sont dits fixes lorsque leur total demeure constant quel que soit le niveau d'activité atteint à l'intérieur d'un certain segment d'activité » (Brault & Giguère, 1997 p.13).

Afin d'illustrer les charges fixes, nous pouvons citer, les frais associés aux impôts directs, aux primes d'assurances, à certains salaires, à l'amortissement annuel, à la recherche de développement, la publicité, la formation pour n'en citer que quelques-uns.

Au sein des organisations récréosportives, nous pouvons par exemple retenir le montant d'électricité d'un court de tennis intérieur qui sans minuterie ou autre système d'éclairage est invariant selon le nombre d'utilisateurs présents sur celui-ci. A contrario, lorsque le niveau d'activité influence le niveau (économique) d'une charge, nous le qualifions de variable.

2.2.3.2 Le coût variable. Paucher (1991) nous éclaire à ce sujet en énonçant que les charges variables représentent des « (...) coûts évoluant en fonction du niveau d'activité de l'entreprise » (p.74), tandis qu'Alazard et Sépari (2004) et Oger (2001), précisent ces propos en avançant qu'un élément variable se compose des seules charges variant selon le volume d'activité de l'entreprise considérée. Lorsque la modification d'un volume d'activité entraîne une variation du niveau de la charge considérée, nous pouvons affirmer que nous sommes en présence d'une charge variable. Parmi les éléments variables et au-delà de l'ensemble des charges liées directement au volume d'activité de l'organisation, nous pouvons par exemple penser aux charges opérationnelles mais également aux matières premières consommées ainsi qu'aux dépenses énergétiques.

D'après Mévellec (1995, p.56), « (...) toute charge variable est par nature directe ». En effet, dans ce cas, un lien de dépendance est présent entre le niveau de la charge et le niveau d'activité de l'objet s'y rattachant. Ce rapport de dépendance de la charge avec le facteur en modifiant le niveau se doit être direct et clairement établi. Il y a donc dépendance entre les deux éléments. En guise d'exemple appliqué, nous pouvons noter l'impact qu'engendre un accroissement majeur de la fréquentation d'une piscine municipale sur les charges énergétiques (électricité, gaz) ainsi que sur la consommation en eau (douches, bassins).

Par ailleurs, nous pouvons apporter un bémol concernant le comportement de certaines charges qui sont variables en partie selon le volume d'activités. En effet, certains coûts peuvent revêtir une partie fixe mais également une partie variable. Dans ce cas particulier, un choix devra être porté sur le comportement de celui-ci. L'analyse du

comportement des charges est primordiale selon Rosenberg (1991) et semble se placer comme l'étape première de toute analyse ultérieure. Pour reprendre l'exemple de la piscine municipale, intéressons-nous au cas de la dépense liée à l'utilisation des produits de traitement et de désinfection de l'eau (pH+, pH-, chlore, flocculants, anti-algues, etc...). En effet, nous pouvons avancer qu'il existe une consommation certaine de ces produits afin d'offrir un service sécuritaire, salubre et de qualité aux usagers et cela en vertu de normes sanitaires établies. L'offre de ce service impose donc une dépense fixe minimale (coût fixe) pour l'ouverture du bassin. Cependant, une très forte fréquentation impose une hausse de la consommation de ces produits afin de maintenir la qualité du service récréosportif proposé. En d'autres termes, la consommation en produits de traitement de l'eau est par extension la dépense y étant associée est corrélée en partie avec la fréquentation de la piscine en question, impliquant ainsi une part de coût fixe et une part de coût variable selon l'activité.

2.2.3.3 Les charges mixtes. Comme nous avons pu le suggérer précédemment, les « charges qui, pour des raisons de commodité, d'économie, d'organisation se composent à la fois de charges fixes et de charges variables dont la part respective non saisie à l'origine sera déterminée par l'utilisation de méthodes diverses (graphique, statistiques...) » (Martinet et al., 2000, p.76) s'appellent des charges mixtes. Celles-ci ne se présentent pas comme un point central de notre étude mais méritent tout de même d'être précisées. Procédons à présent au bilan des précédents points développés.

2.2.4 Distinction des charges, bilan

Afin de proposer un récapitulatif concis et visuel des nombreuses distinctions concernant les charges, référons-nous à la figure 4 ci-après. Cette dernière présente ainsi une proposition de distinction des charges. Celle-ci se base sur les trois types de classification des charges de Brault et Guiguère (1997) qui se voient complétés par des éléments spécifiques (charges suppléatives, calculées ou de substitution, semi-directes et mixtes). En outre, il est judicieux de préciser qu'il est de la responsabilité des gestionnaires de choisir le type de classification à retenir dans le cadre de l'analyse qu'ils réalisent.

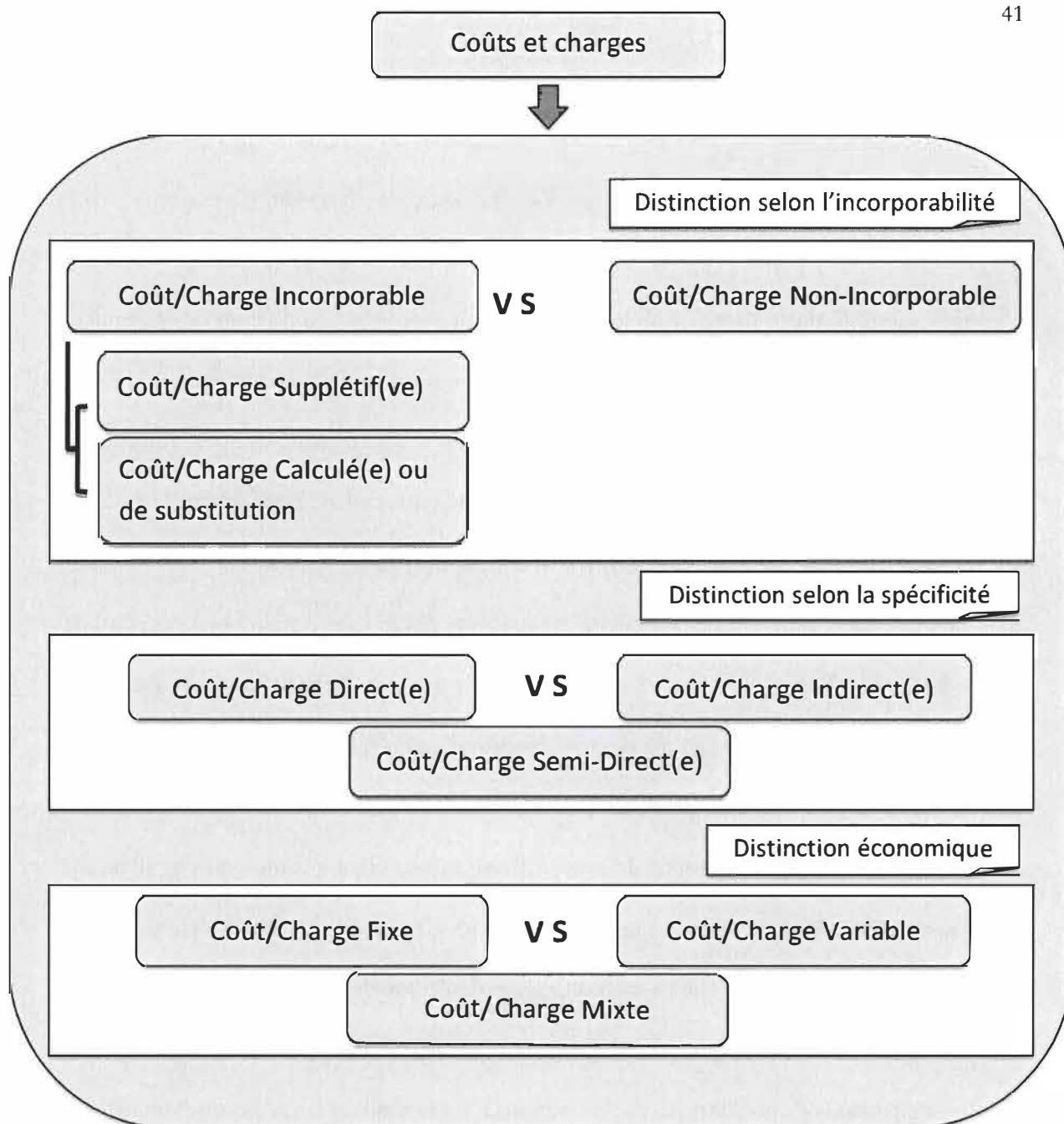


Figure 4. La distinction des coûts.

Après avoir présenté les distinctions les plus courantes concernant les charges, nous pouvons mentionner que l'analyse des coûts est un processus qui se réalise dans le temps. C'est pourquoi le moment retenu pour l'analyse des coûts est un autre facteur important à aborder.

2.2.5 Les coûts selon le moment de l'analyse

La période et l'instant concernés dans l'analyse du coût de revient d'un service, d'un programme voire d'une activité dans son cycle de vie (conception, stockage, commercialisation, durée de vie) a un impact sur l'analyse et le niveau du coût de ce dernier. En effet, toute démarche d'analyse des coûts peut être réalisée à un instant précis du cycle de vie de l'objet étudié et sur une période déterminée. En d'autres termes, lorsqu'une organisation offre un service, un programme ou une activité, celle-ci peut étudier le coût de ses objets à différents instants et sur différentes périodes. Ainsi, évaluer les coûts initiaux d'un objet (service, programme ou activité) ne présente pas la même réalité que l'évaluation finale des coûts de cet objet à son stade final voire sur une période donnée. En effet, l'analyse du coût d'un objet au fil de son évolution (du stade initial à son stade final) présentera des coûts différents. Le coût de revient d'un objet étudié sur une période de deux semaines est bien différent du coût de revient de ce même objet sur une période d'un an. Selon cette même logique, analyser le coût d'un objet à l'une des premières étapes de son cycle de vie présentera des résultats bien différents de l'étude de ce même objet à son stade final de production. Nous pouvons imaginer cette représentation en précisant qu'un objet se pare généralement de coûts lors de sa production. L'objet voit ses coûts gonfler durant son cycle de vie, de la première étape de sa production jusqu'à sa vente finale. L'évolution de la taille du ballon ci-après symbolise l'augmentation des coûts associés à la réalisation d'une ligue de soccer (de T0 à T3) (figure 5). Ainsi avant la première semaine d'opération cette ligue occasionnait peu de frais, tandis qu'à sa troisième semaine celle-ci engendre des frais de fonctionnement certains, alourdissant les charges du service en question et son coût.

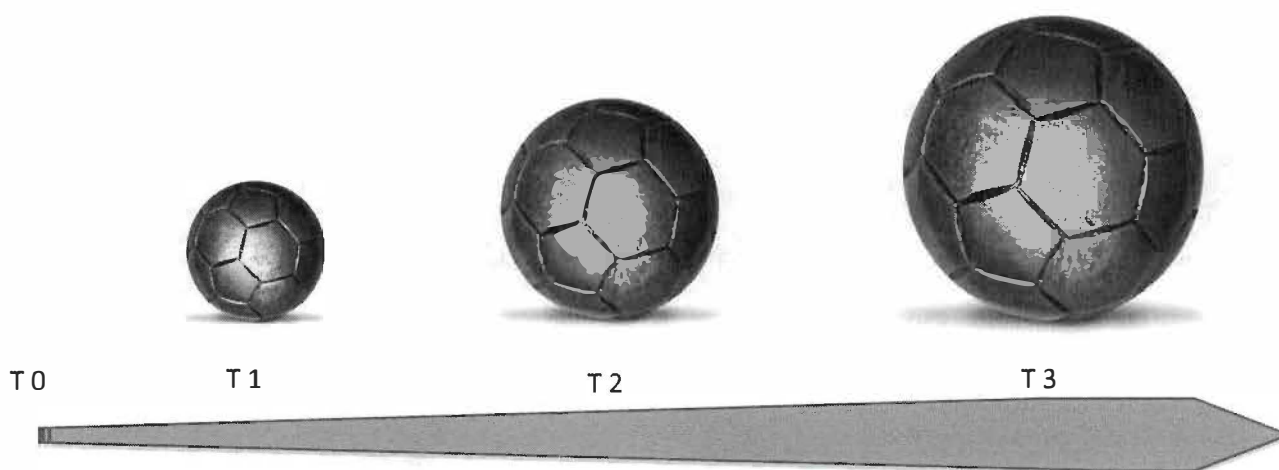


Figure 5. Les coûts selon le moment.

Par conséquent, il est essentiel de définir précisément la nature de l'analyse du coût de revient souhaité, sa période ainsi que l'instant précis retenu pour son étude. Après avoir introduit les notions les plus courantes concernant les coûts, les charges fondamentales ainsi que leurs différentes natures, attachons-nous à présent aux méthodes de calcul du coût de revient. À ce sujet, il est à noter que les recherches antérieures ont quasi exclusivement portées sur l'analyse du coût des produits. Malgré cet état de fait, nous nous appuierons sur les méthodes et modèles d'analyse des produits que nous tenterons de transposer au domaine des services dans le cadre de l'obtention du coût de revient de plusieurs objets strictement rattachés à un service récréosportif. En effet, la transposition de l'un à l'autre s'avère envisageable dans la mesure où le processus d'analyse relève de démarches somme toute analogues.

2.3 Les méthodes d'analyse des coûts

Afin d'obtenir le coût de revient d'un produit ou d'un service, plusieurs méthodes d'analyse se distinguent dans la littérature. Nous pouvons regrouper l'ensemble des méthodes de traitement des données au sein de deux « classes » distinctes soit, la méthode des coûts complets et celle des coûts partiels comme l'illustre la figure 6 ci-après. C'est au sein de cette section que seront développés ces deux « classes » ainsi que les méthodes et modèles s'y rattachant.

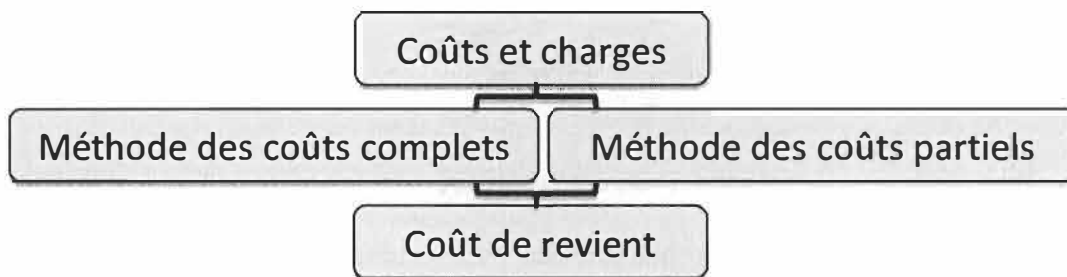


Figure 6 : Les méthodes fondamentales d'analyse des coûts.

2.3.1 La méthode des coûts complets

Comme son nom l'indique, cette démarche englobe tous les coûts rattachés de près ou de loin à la production du produit ou du service en question. La méthode des coûts complets a la prétention de se rapprocher du calcul le plus juste, le plus objectif et le plus représentatif de la réalité même de la production du produit ou du service considéré (Augé & Vernhet, 1997). Cette démarche d'analyse qui exploite tous les coûts inhérents, cherche à établir les « coûts réels » de production d'un objet ou service.

Ainsi, la totalité des charges (directes et indirectes) est considérée dans la construction du coût complet (final, total, de revient de l'objet achevé) (Mévellec, 1995). Par ailleurs, le traitement des charges indirectes se place comme un obstacle non négligeable au processus d'analyse, puisque leurs différentes natures impliquent des spécificités. Abordons à présent les différentes approches développées au sein de la méthode des coûts complets.

2.3.1.1 La méthode du coefficient global. La méthode du coefficient global (figure 7) se base sur un traitement logique et objectif des charges directes. Cependant, en ce qui concerne les charges indirectes, cette approche propose une répartition basée sur un coefficient unique (Cargnello-Charles et al., 2000). Dès lors, les charges indirectes d'un objet de coût se retrouvent affectées à celui-ci selon un même coefficient ou critère de proportionnalité (quantités produites, chiffre d'affaires, salaires directes...) (Melyon, 2004). Mévellec (1995) nous éclaire sur cet aspect en énonçant que « (...) le fait de répartir avec une base unique des ressources diverses, consommées de façon non homogène par les produits, conduit à des distorsions de coûts » (p.88). Ainsi, appliquer le même coefficient d'imputation à des sections présentant des réalités diverses et variées est arbitraire, ce qui souligne l'objectivité relative de cette approche (Melyon; Mévellec). Cette démarche qui ne se concentre pas sur l'origine des coûts ni l'imputation qui en découle (Mévellec) est donc peu recommandée lorsque la finesse des analyses et la précision des résultats se placent comme des objectifs analytiques. En guise d'exemple, imaginons qu'un intervenant en basketball soit rémunéré 40 000 \$ pour la réalisation de ses tâches au sein de quatre secteurs d'une organisation (administration, entraînement, recrutement, recherche partenariale).

Ainsi, dans l'identification des coûts liés au département basketball et selon la méthode du coefficient global, ce dernier verrait par exemple son salaire réparti uniformément sur les quatre secteurs (25 % soit 10 000 \$) et cela indépendamment des responsabilités, heures consacrées et de l'implication que celui-ci leur accorde. Nous cernons ainsi aisément les distorsions que l'utilisation des coefficients globaux peut engendrer. En d'autres termes, nous pouvons affirmer que la méthode du coefficient global ne se place pas comme un système d'analyse infallible pour notre recherche tel le tableau 1 peut notamment le présenter.

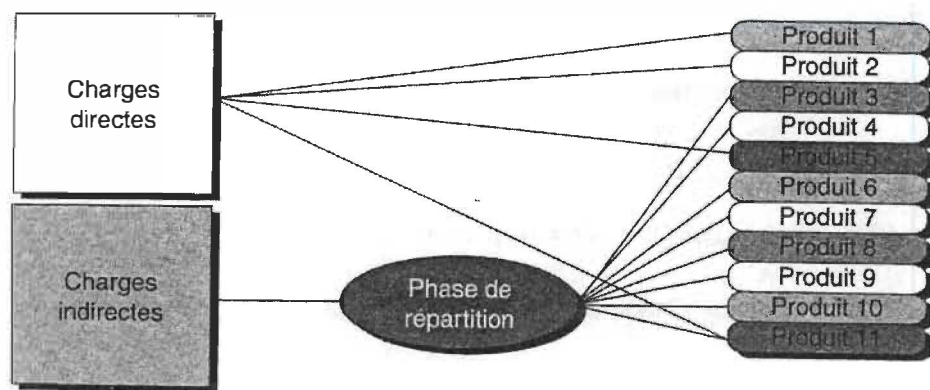


Figure 7. Méthode du coefficient global (Cargnello-Charles et al., 2000, p.16).

Tableau 1

Bilan sur la méthode du coefficient global

Avantages	<ul style="list-style-type: none"> • Traitement simple et uniforme
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> • Résultats arbitraires • Traitement ne tenant pas compte de l'origine des coûts

Un autre type de traitement des charges nous invite à poursuivre avec la méthode des centres d'analyse.

2.3.1.2 La méthode des centres d'analyse. Comme nous avons pu l'aborder, le traitement des charges indirectes est spécifique en ce qui concerne l'analyse des coûts et d'autant plus lorsque nous abordons la méthode des centres d'analyse, partie intégrante de la comptabilité analytique de gestion (Oger, 2001).

Le découpage. Tout d'abord, la méthode des centres d'analyse impose un découpage de l'organisation à l'étude en unités, services et divisions fonctionnelles (Melyon, 2004), démarche valorisant l'organisation effective du travail (Cargnello-Charles et al., 2000). Ce découpage dont le nombre et la nature des divisions sont variables et spécifiques d'une organisation à une autre a pour objectif de spécifier et préciser l'origine des charges

indirectes et par conséquent gagner en performance (Hémici, & Hénou, 2007). De plus, étudier une organisation scindée en centres d'analyse présente des avantages indéniables:

La comptabilité par centres de responsabilité est un système qui rattache à chaque unité administrative les revenus qu'elle engendre et les coûts liés à sa consommation de ressources. Elle permet également de déterminer les revenus et les coûts contrôlables par le responsable de l'unité administrative. (Boisvert, 1995, p.362)

Le découpage en centres d'analyse « (...) conditionne la pertinence du calcul des différents coûts » (Melyon, 2004, p.28). Ces divisions comptables, berceau du traitement des charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts, sont nommées des centres d'analyse (Melyon). Les centres où l'on engage des coûts sont appelés centre de coûts (Boisvert, 1995). Un centre d'analyse se définit précisément comme une « (...) division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés » (Paucher, 1991, p.64). Les divisions auxquelles l'organisation fait face peuvent ainsi être diverses et variées comme l'illustre la figure 8 ci-après.

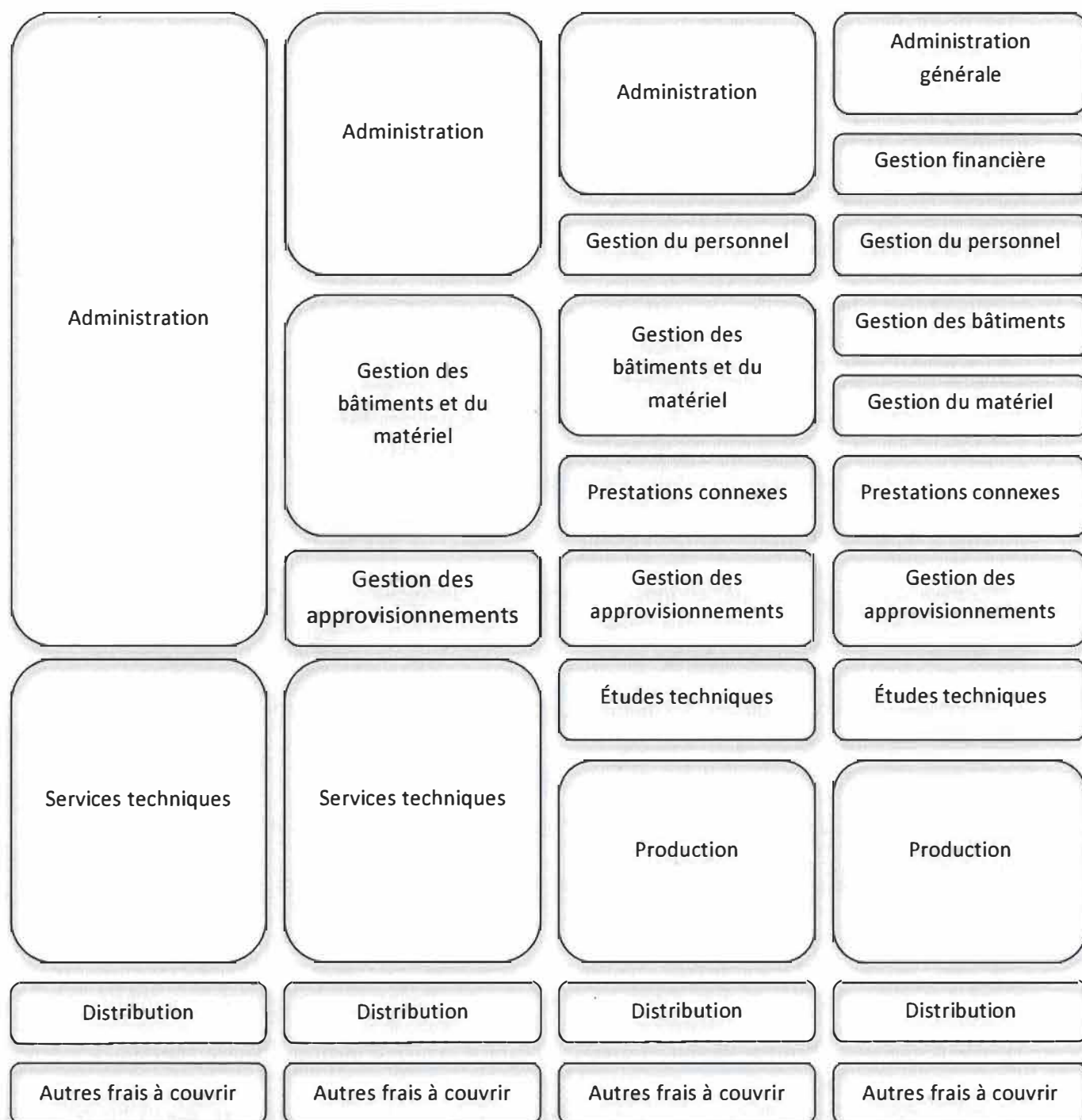


Figure 8. Exemples de divisions de l'entreprise (Melyon, 2004, p.31).

Nature et type de centres d'analyse. Les centres d'analyse peuvent être de diverses natures. Certains sont bornés à des limites physiques réelles (atelier, laboratoire, magasin, gymnase, espace accueil, etc...), tandis que d'autres sont caractérisés par une démarcation fictive fonctionnelle ou administrative (secteur jeunesse, administration, espace public, espace locatif, etc...), d'autres encore peuvent concentrer ces deux états (Boisvert, 1995; Brault & Giguère, 1997). Dans les centres d'analyse dont la division est fictive, les regroupements ou découpages doivent être judicieux dans le but d'associer une activité ou fonction à une entité spécifique (secteur, service, fonction). Parmi les nombreux types de centres d'analyse, notons les centres de travail, de responsabilité, de profit, de rentabilité, de coûts, de frais, de chiffre d'affaire, d'investissement. L'inventaire des différents types de centres d'analyse est vaste, ce qui nous permet de souligner le fait que la création d'un centre d'analyse est conditionnelle aux « (...) missions de gestion que lui assigne la direction générale en fonction du ou des métiers de l'entreprise et de ses stratégies » (Hémici & Hénot, 2007, p.116). Nous pouvons par ailleurs relever deux types de centres majeurs soit, les centres opérationnels et les centres de structures. Les centres opérationnels sont des centres pour lesquels « (...) l'activité peut être mesurée par une unité physique (heure machine, heure ouvrier...). Ces centres sont appelés le plus souvent « centres principaux » et « centres auxiliaires » » (Melyon, 2004, p.29) (figure 9). Les centres principaux (ex. centre d'approvisionnements, centre de production, centre de distribution) contribuent directement à la production de l'objet, tandis que les centres auxiliaires travaillent pour d'autres centres d'analyse (ex. entretien, administration générale, communication, centre de gestion du personnel, centre de prestations connexes) (Cargnello-Charles et al., 2000; Melyon; Rosenberg, 1991).

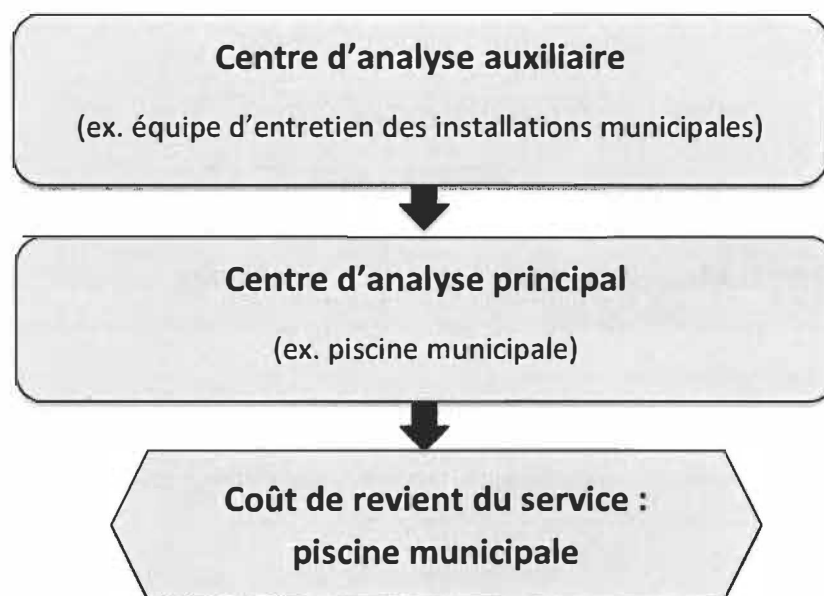


Figure 9. Les types de centres d'analyse, exemple d'une piscine municipale.

Ainsi, c'est au sein des centres d'analyse que le traitement des charges indirectes s'opère. La connaissance fine de l'activité des centres concernés est donc indispensable. À ce sujet, l'activité des centres d'analyse principaux (approvisionnement, production, distribution...) et des centres d'analyse auxiliaires (centres de services: personnel, bâtiment, administration...) est évaluée via l'emploi d'unités de mesure. Ces dernières peuvent être soit physiques, l'unité d'œuvre (ex. heures, inscriptions, fréquence, surface, volume) soit monétaires, l'assiette de frais (ex. montant d'argent) (figure 10). En effet, « [lorsqu'il] n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique suffisamment représentative de l'activité d'un œuvre, une unité monétaire appelée assiette de frais doit être utilisée » (Melyon, 2004, p.32). Nous y reviendrons ultérieurement.

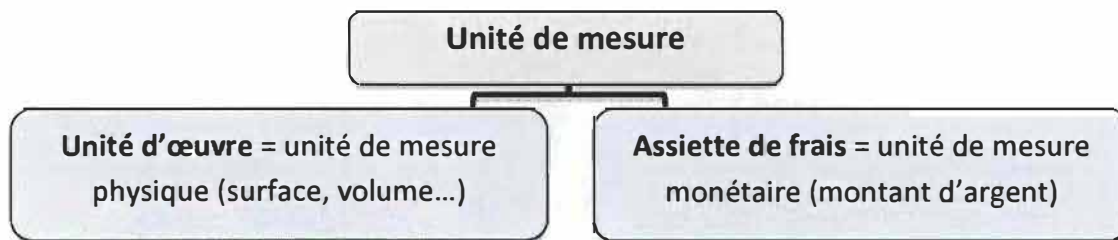


Figure 10. L'unité de mesure.

Une fois les centres d'analyse identifiés, le traitement des charges indirectes peut débuter.

Le traitement des charges indirectes dans les centres d'analyse. La méthode des centres d'analyse nous invite à identifier les charges indirectes imputées à chacun des centres puis à les répartir à l'objet de coûts. Ainsi, contrairement aux charges directes qui se voient directement affectées aux centres d'analyse concernés, les charges indirectes subissent un traitement en trois étapes telles Melyon (2004) le présente (figure 11):

- la répartition primaire (affectation des charges aux centres d'analyse via des moyens de mesure ou clef de répartition) ;
- la répartition secondaire (cession de prestations entre les centres d'analyse) ;
- puis l'imputation aux coûts.

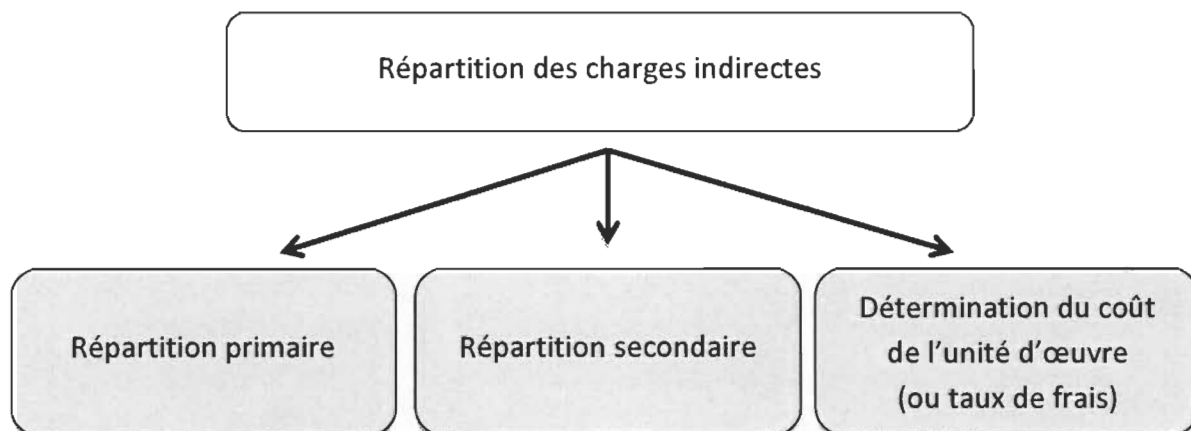



Figure 11. Répartition des charges indirectes (Melyon, 2004, p.37).

Nous pouvons remarquer que, « [les] charges qui ne peuvent être affectées directement au produit ou à la commande font l'objet d'un double traitement analytique de répartition et d'imputation » (Rosenberg, 1991, p.37). Les charges indirectes subissent alors un double processus de répartition, l'un primaire, l'autre secondaire, ainsi qu'un processus d'imputation des charges comme cela peut être illustré au sein de la figure 12 ci-après.

Charges par nature	Centres auxiliaires	Centres principaux
services		
...		
personnel		
...		
dotations		
...	_____	_____
TOTAL		
répartition		
des centres		
auxiliaires		
TOTAL		_____
nombre d'unités d'œuvre		
COÛT DE L'UNITÉ D'OEUVRE		

↓
Imputation aux
coûts des activités

Figure 12. Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse (Paucher, 1991, p.63).

La méthode des centres d'analyse nous invite à utiliser un tableau de répartition des charges indirectes (figure 13). Ce dernier se place comme une ressource pertinente puisqu'il « (...) constitue un outil de gestion permettant d'imputer les charges indirectes aux différents coûts recherchés. Il contribue pour une période donnée à faire apparaître le coût des différentes fonctions de l'entreprise » (Melyon, 2004, p.36).

TABLEAU DE RÉPARTITION du mois de 19

Fonctions Centres Par Nature ¹		Ad.on	Production				Cal	Production						Commerciale	
		Auxiliaires					Principaux								
		administration (A)	Contrôle (Ct)	Maîtrise (ma)	Ordonnet planning (op)	Facturation (fa)	Bureau Etudes (bem) et Méthodes	magasin (mg)	usinage (us)	fraisage (fr)	perçage (pe)	montage (mo)	rectification (re)	Sec Commercial (sc)	Expédition (ex)
Appointements et Salaires indirects															
Charges sociales															
Impôts et taxes															
Loyer et charges locatives															
Entretien et réparations															
Petit outillage															
E.D.F.															
Primes d'assurance															
Transport & Déplacements															
Publicité et Propagande															
Frais de P & T															
Charges financières															
Dotation aux Amortissements															

Figure 13. Exemple de tableau de répartition (Rosenberg, 1991, p.43).

Rosenberg (1991), ainsi que plus récemment Cagnello-Charles et al., (2000, p.18) précisent très clairement le principe de répartition des charges de la méthode des centres d'analyse : « (...) on affecte d'abord les charges indirectes (par rapport au produit) aux centres d'analyses (auxiliaires et principaux). On parle à ce stade de la répartition primaire ».

La répartition primaire et les clefs de répartition. Cette première étape nous invite à identifier et ventiler les charges indirectes au sein de l'ensemble des centres d'analyses concernés. Lorsque des moyens de mesure existent, les charges indirectes sont réparties aisément (feuille de temps, taux de fréquentation, taux de réservation), permettant ainsi une affectation raisonnée. Brault et Giguère (1997) pour leur part nous indiquent que selon la

dépendance d'un centre à l'autre, selon le type et la nature des prestations fournies (réciproques ou non) le mode de traitement de ces dites charges peut être variant⁵. À défaut, l'utilisation de pourcentages, obtenus selon les données historiques de l'organisation est nécessaire, nous traitons des clefs de répartition (Melyon, 2004 ; Oger, 2001).

Les clefs de répartition technico-comptables, indispensables pour Melyon (2004), se placent comme un moyen facilitateur en ce qui concerne la répartition des charges dans les différents centres (Oger, 2001). Celles-ci sont l'instrument permettant « (...) d'allouer à chacune des sections une part réaliste d'un coût commun » (Brault & Giguère, 1997, p.63). Cependant, il est important d'opérer un choix en ce qui concerne les clefs de répartition à employer. Ce choix doit être réalisé avec précaution et minutie afin de répartir le plus rationnellement possible les éléments de coûts et se rapprocher par conséquent au plus près de la réalité (Oger ; Rosenberg, 1991). Cette étape impose une connaissance précise et détaillée des moyens matériels de l'entreprise (Rosenberg) proposant ainsi un « (...) système sérieux de répartition et donc d'imputation des charges indirectes, mais ce qui a l'inconvénient d'imposer un travail lourd d'analyse de ces charges » (Oger, p.91).

Par conséquent, il peut être judicieux de figer son choix sur une unité de mesure commune, une unité simple et constante. Cette action est pertinente puisqu'elle permet d'homogénéiser l'activité interne de chacun des centres d'analyse (Rosenberg, 1991). Il existe de nombreuses possibilités en ce qui concerne le choix des clefs de répartition (Brault & Giguère, 1997). En ce qui concerne les centres d'analyse des organisations

⁵ Relevons pour exemple, la méthode de répartition directe (sur les sections principales), la méthode de répartition séquentielle, la méthode de répartition directe à deux temps et la méthode de répartition algébrique (répartition des prestations réciproques).

récréosportives, nous pouvons penser à des unités de mesure telles, la surface, le volume, le nombre d'heures d'accès au service, le nombre d'inscriptions, le nombre d'utilisateurs, le nombre de plateaux, le nombre d'équipements notamment. À ce sujet, « (...) le recensement des surfaces utilisées, du nombre d'ampoules, de radiateurs, de la valeur des matériels etc. est indéniablement utile pour le partage » (Rosenberg, p.44).

La répartition secondaire et les transferts. En ce qui concerne la répartition secondaire et les transferts des charges plusieurs aspects sont à relever. Tout d'abord concernant la répartition secondaire des charges :

La procédure de répartition repose sur un calcul en deux temps. Dans un premier temps à partir de la répartition primaire on répartit successivement les montants des centres d'analyses auxiliaires, à l'aide de clefs de répartition, dans les autres centres jusqu'à ce que la totalité des charges indirectes soit ventilée exclusivement dans les centres principaux. On dit alors que le résultat de ce calcul constitue la répartition secondaire. (Cargnello-Charles et al., 2001, p.18)

Une fois les charges indirectes réparties dans les centres auxiliaires, nous abordons la seconde étape de la méthode des centres d'analyse. En effet, un déversement, ou transfert, des charges indirectes des centres auxiliaires au sein des centres principaux ou centres bénéficiaires (Melyon, 2004) doit avoir lieu. Ce transfert s'effectue au prorata de la contribution respective de chacun des centres auxiliaires aux centres principaux (Oger, 2001). Les transferts peuvent être de deux natures soit en escalier (déversement standard), soit croisés (échange de prestations entre plusieurs centres) comme l'expose la figure 14.

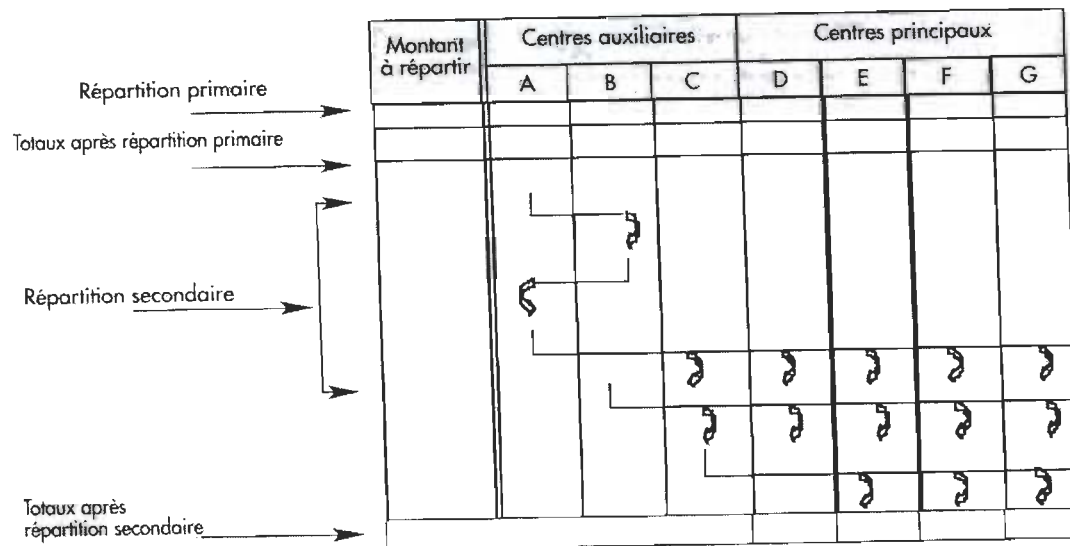


Figure 14. Tableau de répartition et transferts (Melyon, 2004, p.42).

L'imputation aux coûts. À l'issue de ces deux étapes de répartition (primaire et secondaire), les charges indirectes qui se retrouvent à présent au sein des centres principaux doivent être imputées aux coûts de l'objet. En effet, l'imputation des charges indirectes aux coûts est fonction du nombre d'unités consommées par l'objet (Melyon, 2004). En d'autres termes, il est à ce stade nécessaire d'identifier l'unité de mesure concernée ainsi que son volume afin d'obtenir le coût de l'unité de mesure de chaque centre principal. Précisons quelque peu la notion d'unité de mesure.

Unité de mesure et imputation. Les unités de mesure se placent comme des unités essentielles dans le processus de répartition et de traitement des charges :

Les montants figurant dans les comptes des centres d'analyse principaux permettent de calculer un coût d'unité d'œuvre qui permet ensuite de répartir les charges indirectes sur les comptes des produits à partir des consommations d'unités d'œuvre de ces produits. Pour calculer le coût d'unité d'œuvre d'un centre d'analyse principal, on divise le montant pour ce centre résultant de la répartition secondaire, par un indicateur d'activité pertinent pour ce centre. Cet indicateur mesurable est qualifié d'unité d'œuvre. On obtient le coût d'unité d'œuvre en divisant le montant de la répartition secondaire par le nombre d'unité d'œuvre. (Cargnello-Charles et al., 2001, p.18-19)

L'unité de mesure caractérise et évalue en termes de volume et quantité l'activité d'un centre d'analyse, elle est un facilitateur (Melyon, 2004 ; Oger, 2001). Celle-ci doit être représentative de l'activité du service, elle doit exprimer synthétiquement et sans déformer la réalité ce qui a trait à l'activité du centre regroupant des charges homogènes (Oger). Par conséquent, l'activité des centres d'analyse peut être évaluée par une unité de mesure physique représentative, l'unité d'œuvre (Oger). A contrario, « [lorsqu'il] n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique suffisamment représentative de l'activité d'un œuvre, une unité monétaire appelée assiette de frais doit être utilisée » (Melyon, p.32). Celle-ci, exprimée en valeur monétaire (ex. euros, dollars...) agit selon la même logique que les clefs de répartition lors de l'imputation des charges aux coûts en faisant une solution peu satisfaisante (Melyon, p.32). Ainsi, nous serons en mesure de retrouver des unités de mesure qui se placent comme des indices de production du centre pouvant s'exprimer selon un temps (l'heure de travail, l'heure de main-d'œuvre, l'heure d'accès au service), des volumes ou quantités (le mètre carré de surface concernée, le nombre d'usagers, le nombre

d'équipements utilisés, le nombre de départs réservés, etc.). D'autres unités de mesure peuvent correspondre à des indices de consommation du centre (le kilogramme de matière utilisée, l'heure de main-d'œuvre).

Par ailleurs, lorsque les unités de mesure sont monétarisées, nous ferons référence au prix d'achat, de vente, au chiffre d'affaires en devises monétaires (euro-dollar) (Melyon, 2004 ; Oger, 2001). Nous pouvons mentionner ainsi qu'il existe de nombreux types d'unités d'œuvre :

[La] caractéristique principale [est] que l'unité retenue doit être représentative des variations d'activité et qu'il doit y avoir une bonne corrélation entre les variations quantitatives de l'unité d'œuvre et les variations de l'activité du centre de responsabilité, ce qui est spécifique à chaque centre. (Oger, 2001, p.36-37)

En d'autres termes, il peut exister de nombreuses possibilités de choix d'unités d'œuvre. En outre, mentionnons qu'il est judicieux de retenir l'unité d'œuvre la plus appropriée avec l'évolution du coût variable du centre (Oger, 2001 ; Rosenberg, 1991).

Complétons ces propos en reprenant les propos de Melyon (2004) :

Le choix d'une unité de mesure de l'activité d'un centre doit être lié à l'activité de ce centre. En principe la meilleure unité de mesure de l'activité d'un centre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives en corrélation la plus étroite avec le montant du coût du centre. La décision de retenir une unité d'œuvre particulière résulte soit d'une observation empirique, soit d'une étude statistique. Si plusieurs possibilités se présentent, l'unité d'œuvre retenue sera celle qui offre la meilleure corrélation avec le coût du centre (coefficient de corrélation le plus élevé). (Melyon, 2004, p.32)

Finalement, choisir une unité de mesure cohérente, justifiée, invariante et représentative de la réalité même du centre d'analyse s'avère complexe (Rosenberg, 1991). Certaines techniques peuvent ainsi être employées afin de nous aider dans le choix de l'unité de mesure cependant, nous ne nous aventurerons pas sur celles-ci.

Une fois l'unité de mesure déterminée pour chacun des centres, nous nous devons d'obtenir les volumes ou quantités s'y rattachant (Melyon, 2004). En effet, ces éléments nous permettront d'évaluer l'activité réelle du centre concerné (Mévellec, 1990) ainsi que son coût :

(...) il est nécessaire d'indiquer le nombre d'unités d'œuvre ou le montant de l'assiette de frais. Cette information qui représente l'activité du centre pendant la période considérée est indispensable pour le calcul du coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais. (Melyon, 2004, p.36)

Ainsi « [le] quotient de l'ensemble des coûts d'un centre par le nombre d'unités physiques (heures, volume, poids...) représentatives des prestations produites donne le coût à l'unité de production, c'est-à-dire le coût de l'unité d'œuvre » (Oger, 2001, p.36-37). Autrement dit, nous sommes en mesure de préciser selon le type d'unités de mesure choisi, un coût au mètre carré, un coût horaire, un coût moyen par utilisateur, un coût moyen par inscription, un coût rapporté à la densité d'utilisation de la surface, un coût au mètre cube. Le choix du type d'unités de mesure se place comme une étape charnière dans le traitement des données. Nous pouvons également noter que le niveau de précision ainsi que la représentativité des données sont fonction de la complexité du système d'analyse (Oger).

Bilan sur la méthode des centres d'analyse. Finalement, la méthode des centres d'analyse présente plusieurs avantages. Celle-ci se veut fine et relativement objective dans son approche, tenant compte de l'origine des coûts ainsi que de leur traçabilité. Par ailleurs, le suivi permanent des stocks, le contrôle des coûts directement rattachés à la production du bien ou service, la comparaison entre coût de revient et prix de vente, ainsi que la mise en place d'un système organisationnel favorisant le contrôle budgétaire de la structure sont également des points à relever (Oger, 2001).

A contrario, il faut garder à l'esprit que la répartition des charges indirectes peut être facilement arbitraire et surtout ne pas se baser sur la définition du coût de revient pour amorcer ou ajuster une politique commerciale (Oger, 2001). De plus, la démarche d'analyse est lourde et complexe comme le présente la figure 15 ci-dessous.

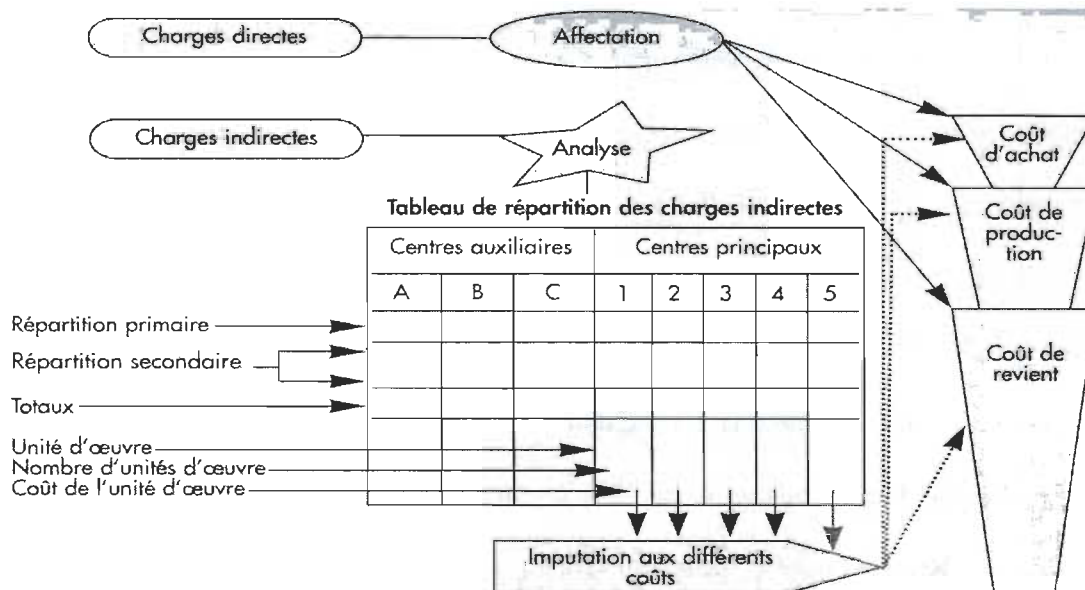


Figure 15. Synthèse du traitement des charges et tableau de répartition (Oger, 2001, p.47).

Tableau 2

Bilan sur la méthode des centres d'analyse

Avantages	<ul style="list-style-type: none"> • Traitement sérieux des charges • Précision dans l'étape d'affectation des charges • La traçabilité des coûts est effective • Le système organisationnel inhérent est en faveur du contrôle budgétaire
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> • Travail lourd, détaillé et complexe • Répartition délicate des charges indirectes (arbitraire) • Instrument de gestion de la performance limité • De nombreuses conventions (clefs de répartition, unités de mesure)

2.3.1.3 Bilan sur la méthode des coûts complets. Finalement, nous pouvons formuler quelques remarques générales en ce qui concerne la méthode des coûts complets. Bien que cette approche englobe l'ensemble des coûts et arbore la prétention d'être objective et précise dans les résultats produits, le constat se veut mitigé.

À l'issue de la présentation de ces modèles d'analyse et contrairement aux charges directes pour lesquelles le principe d'affectation et de répartition est évident, simple et direct, nous pouvons souligner le difficile traitement des charges indirectes qui peut s'appréhender sous de diverses manières conduisant respectivement à des résultats variables et parfois arbitraires. Comme Augé et Vernhet (1997) ont pu le citer, « [l'un] des problèmes majeurs rencontré dans la détermination d'un coût complet est le retraitement des charges indirectes » (p.245). Par conséquent, le traitement objectif des charges impose d'identifier

précisément les relations hiérarchisées de dépendance s'établissant entre l'objet de coûts et les charges elles-mêmes (Mévellec, 1995). Ce type d'analyse peut être empreint d'une certaine forme de subjectivité et d'arbitraire dans le traitement des données (type, périmètre d'analyse...) et le choix des indicateurs (unité d'œuvre et clefs de répartition) (Augé & Vernhet). De même, les précisions en ce qui concerne le choix de l'information à collecter, traiter et analyser émanent de l'établissement d'un système de traitement des coûts. Ce système se voit l'image même, l'archétype du type d'analyse que l'on souhaite opérer quant à la quête de précision et le rendement que l'on souhaite obtenir. Dans ce cadre, il est indispensable d'avoir à l'esprit d'une part le type d'informations que l'on souhaite obtenir mais également les ressources nécessaires pour les obtenir. On doit ainsi considérer l'investissement humain, temporel, financier et matériel que cela peut représenter parmi tant d'autres aspects (Mévellec).

Nous pouvons en conclure que cette approche se voit complexe au niveau des calculs et de l'analyse, parfois approximative selon les principes de répartition retenus et instable lors des variations de volumes (Cargnello-Charles et al., 2000). Celle-ci est également tributaire du type d'organisation investiguée, du type d'informations que l'on souhaite obtenir ainsi que de la précision y étant associée. De plus, nous pouvons également rappeler que l'analyse s'effectue a posteriori fournissant ainsi des résultats de gestion différés dans le temps.

Tableau 3

Bilan sur la méthode des coûts complets

Avantages	<ul style="list-style-type: none"> • Englobe tous les coûts • Traitements multiples selon la précision recherchée • Production de résultats certains
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> • Traitement complexe et long • Résultats plus ou moins arbitraires selon la méthode de traitement • Analyse différée

2.3.2 La méthode des coûts partiels

Par opposition à la méthode des coûts complets, lorsque seulement certains coûts sont intégrés à l'analyse, nous traitons de la méthode des coûts partiels. Par conséquent, un coût partiel est un coût pour lequel seulement une partie des charges (les plus pertinentes) se trouve intégrée. L'intégration des divers coûts engendrés lors de la production de l'objet (bien ou service) sont à la discrétion du gestionnaire. Ainsi, ce dernier, animé par des impératifs rattachés au contrôle de gestion est en mesure de matérialiser, trier et intégrer les éléments de coûts qu'il souhaite ou non voir apparaître dans la quête d'une information précise, ici un coût de revient (Oger, 2001). Celui-ci est en mesure de juger de la pertinence et du bien fondé de l'incorporation des coûts dans le processus d'analyse selon la méthode des coûts partiels, distinguant ainsi les charges incorporables des charges non-incorporables qui seront concentrées et présentées à part (Augé & Vernhet, 1997).

En l'occurrence, la méthode des coûts partiels concerne les charges variables et directes (Alazard & Sépari, 2004).

Selon les besoins de l'analyse, la méthode des coûts partiels (direct-costing) se scinde en deux approches valables et distinctives, la méthode du coût variable et la méthode du coût direct (voir figure 16).

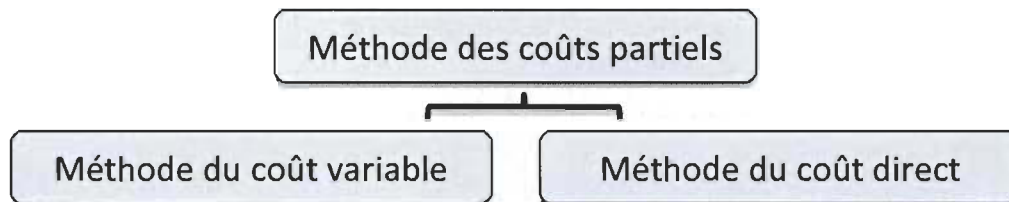


Figure 16. Les composantes de la méthode des coûts partiels.

2.3.2.1 La méthode du coût variable. Lorsque les charges d'une entreprise sont majoritairement variables, la méthode des coûts variables s'impose (Alazard & Sépari, 2004). Cet état de fait est surtout valable pour les entreprises commerciales et de services. Permettant d'identifier la marge sur coût variable, soit la « (...) différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts d'activité (opérationnels), relatifs aux produits vendus » (Cargnello-Charles et al., 2000, p.21), la méthode du coût variable vise également à simplifier le calcul des charges de structures par la suppression des opérations de calculs concernant la répartition de ces dites charges. Autrement dit, dans le but de dégager une marge matérialisant un bénéfice ou une perte, seulement les coûts variables liés à l'activité sont concernés. Il s'agit en réalité de distinguer les coûts fixes des coûts variables et de

n'incorporer que ces derniers dans le calcul du coût de revient de l'objet. Cela constitue un moyen intéressant de mettre en avant l'apport de chaque produit, service, programme, commande, activité ou fonction à la marge globale de l'organisation (Melyon, 2004). Pour leur part, les coûts fixes, assumés par défaut par l'organisation, n'entrent pas dans le processus d'analyse ce qui est propre à cette approche. La méthode du coût variable se scinde en deux volets, soit la méthode du coût variable simple (direct costing simple) et celle du coût variable évolué (direct costing évolué) telle la figure 17 ci-dessous le présente.

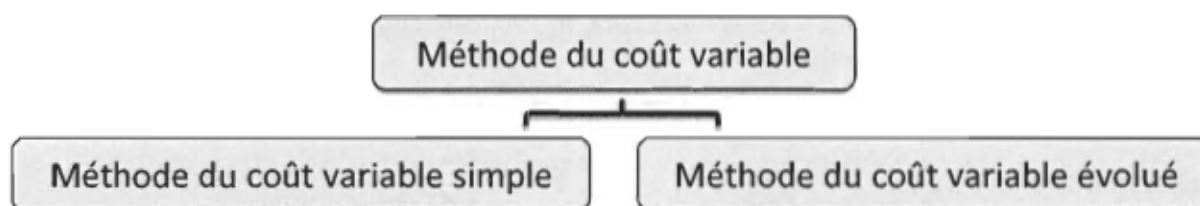


Figure 17. Les composantes de la méthode du coût variable.

Ainsi, nous pouvons nous interroger sur la pertinence d'utiliser le coût variable simple et le coût variable évolué :

Le coût variable simple (direct costing strict) mesure la contribution par la marge sur coût variable (tandis que) le coût variable évolué (direct costing évolué) améliore l'approche précédente en imputant, à chaque produit, outre les charges variables (directes et indirectes), les charges fixes directes qui lui sont propres. Ces charges fixes sont qualifiées de charges fixes spécifiques. (Melyon, 2004, p.140)

Tableau 4

Bilan sur la méthode du coût variable

Avantages	<ul style="list-style-type: none"> • Majorité de charges variables • Traitement des charges variables • Identification d'un bénéfice ou d'une perte, objectif de performance • Matérialisation de l'apport de l'objet étudié à l'organisation • Résultats sur la rentabilité, profitabilité et performance des objets de coûts
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> • Ne tient pas compte des coûts fixes • Apports limités par rapport au coût de revient

2.3.2.2 La méthode du coût direct. Par opposition à la méthode précédente, lorsque « [les] charges sont majoritairement directes, le choix de l'entreprise se portera sur la méthode des coûts directs (entreprise commerciale par exemple) » (Alazard & Sépari, 2004, p.204). En d'autres termes, nous nous concentrons précisément sur l'analyse des coûts directement rattachés et imputables à la production d'un bien, d'un service ou d'une activité (majoritairement charges variables), tous identifiés sans relative ambiguïté (Augé & Vernhet, 1997 ; Melyon, 2004). Par conséquent, les charges fixes directes et variables (directes et indirectes) participeront à l'édification du coût de l'objet analysé. La méthode du coût direct exclut seulement de l'analyse les charges fixes indirectes réparties de façon arbitraire en tant que charges communes. Cette méthode semble « [faciliter] la détermination parmi les

services les plus rentables [tout en permettant, à l'aide du] calcul des marges sur coût direct par service [de mesurer] l'apport de chaque service à la couverture des charges indirectes globales » (Augé & Vernhet, p.248). Cependant un obstacle majeur concerne ce type d'analyse. En effet, la définition délicate des charges directes pose problème. Selon l'objet d'étude nous pouvons parfois traiter tant du lien direct qu'indirect de certaines charges avec l'objet. Borner et baliser les charges incorporables des charges non-incorporables n'est effectivement pas une démarche aisée.

Tableau 5

Bilan sur la méthode du coût direct

Avantages	<ul style="list-style-type: none"> • Proche de la réalité économique de l'organisation • Traitement de toutes les charges • Inclus les frais de structure induits par l'objet • Production de données concernant la rentabilité et performance des objets de coûts
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> • Difficile définition des charges directement rattachées à l'objet de coût • Apports limités par rapport au coût de revient

2.3.2.3 Bilan sur la méthode des coûts partiels. La méthode des coûts partiels présente certains avantages tels le fait de supprimer ou limiter les difficultés de traitement des charges indirectes. Usuellement réparties de façon arbitraire, celles-ci se retrouvent à présent isolées, mettant ainsi plus aisément en avant la performance des centres de responsabilités comme Augé et Vernhet (1997) ont pu y faire référence. Dans une autre mesure, nous pouvons

matérialiser certaines des limites engendrées par l'emploi de cette méthode. Nous traitons présentement de l'importance accordée aux charges indirectes et aux charges fixes qui se voient parfois difficilement discernables. On note en effet, une augmentation de la représentativité des charges indirectes ainsi que des charges variables au détriment des charges directes et fixes rendant par le fait la méthode des coûts partiels bien moins apte à faire face aux mutations économiques et techniques actuelles (Augé & Vernhet).

Tableau 6

Bilan sur la méthode des coûts partiels

Avantages	<ul style="list-style-type: none"> • Traitement des charges indirectes simplifié (isolement) • Mise en avant de la performance des centres
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> • Surreprésentation des charges indirectes et variables • Sous-représentation des charges directes et fixes • Peu adaptée aux mutations économiques actuelles

Or, le fait d'analyser partiellement l'ensemble des coûts répond peu aux exigences de notre problématique ne plaçant pas cette méthode au centre des éléments de réponse les plus porteurs.

2.3.3 Les autres méthodes d'analyse

Nous avons ainsi pu traverser deux des principales méthodes de la comptabilité analytique, la méthode des coûts complets et celle des coûts partiels. Ces deux méthodes pour lesquelles nous avons développés les aspects les plus porteurs dans notre recherche constituent ainsi les bases fondamentales de notre champ d'étude.

Cependant d'autres approches sont à relever. Mentionnons, pour information, la méthode par activités, présentée par Boisvert (1995), qui semble « (...) particulièrement bien adaptée aux entreprises du secteur manufacturier, dont les frais généraux sont élevés, ainsi qu'aux entreprises de services, parce qu'elle permet de calculer le coût de revient de toutes les activités de l'entreprise » (p.161). Par activité, nous entendons la tâche ou l'ensemble de tâches effectuées par une entité de l'organisation (personne ou groupe de personnes, machine ou groupe de machines) et cela en vue de la réalisation d'un objectif précis (Fortin et al., 1999; Mévellec, 1995). Ainsi, dans la comptabilité par activité, « (...) les produits ne consomment pas de ressources, les produits consomment des activités et les activités consomment les ressources » (Fortin et al., p.51).

Nous pouvons également souligner la méthode des coûts cibles (target costing) au sein de laquelle, le gestionnaire ajuste les coûts rattachés à l'objet de l'analyse selon un coût cible à obtenir. En guise d'exemple, nous pouvons nous représenter cette approche au travers de la collectivité qui souhaiterait offrir un service de patinage libre pour moins de 2 \$ par entrée individuelle.

2.3.4 Nouvelles tendances des méthodes d'analyse

L'évolution permanente des pratiques, organisations, politique et modes de gestion suggère de nouveaux besoins à combler pour les gestionnaires et administrateurs. L'évolution de la structure des coûts au profit des charges indirectes plaide notamment en ce sens (Alazard & Sépari, 2001; Melyon, 2004). Ainsi, les limites des méthodes et modèles traditionnels sont repoussées conduisant par conséquent à l'émergence de nouvelles formes de gestion et d'analyses.

De tous temps, la comptabilité financière fut plébiscitée par les organisations. De nos jours, par souci d'objectivité, d'efficacité et d'efficience, cette dernière a laissé place à de nouvelles approches. En effet, présentant une image fidèle et fiable de la situation financière de l'organisation (Boisvert, 1995), cette dernière ne suffit pas à elle seule pour fournir des données pertinentes et justifiées en ce qui concerne le pilotage, la gestion et l'administration actuelle des organisations.

Le raffinement des processus d'analyse associé aux progrès du système comptable qui évolue d'une comptabilité industrielle vers une comptabilité analytique et enfin vers la comptabilité de gestion (Melyon, 2004) marque l'avènement d'une nouvelle forme de comptabilité.

Par conséquent, dans le but de répondre scrupuleusement aux nouvelles réalités mais également aux divers besoins des gestionnaires et organisations, nous pouvons bénéficier de

la souplesse et adaptabilité d'une autre forme de comptabilité, la comptabilité de management. Également appelée comptabilité de gestion, comptabilité administrative et comptabilité interne (Boisvert, 1995), cette dernière se veut très ouverte et se voit en mesure de s'adapter aux besoins des organisations. En effet, celle-ci ne semble revêtir aucune restriction en termes d'utilisation, de cadre, de formes et d'exigences légales, ce qui en constitue un atout de taille pour l'analyse financière des organisations et notamment des organisations récréosportives. Précisons également que nous traitons d'un type de comptabilité qui se veut intimiste, proche de l'organisation et de ses spécificités et vouée à un usage interne. La comptabilité de management confère ainsi aux gestionnaires une certaine amplitude dans les champs d'intervention à couvrir et se voit très pertinente dans notre recherche. La diversité des usages auxquels nous pouvons appliquer cette forme de comptabilité ainsi que les diverses possibilités se placent comme des atouts certains.

Les concepts et modèles développés au sein de ce chapitre, ainsi que les diverses méthodes fondamentales présentées concernent notre recherche. Dans le cadre de cette recherche, nous mobiliserons des principes et notions spécifiques afin d'atteindre nos objectifs de recherche. C'est pourquoi le chapitre suivant s'intéresse particulièrement à la présentation du processus d'analyse retenu.

Le processus d'analyse

Au fil de la section précédente, nous avons eu l'occasion de présenter les différents concepts et méthodes auxquels nous faisons référence dans le processus d'analyse des coûts et notamment du coût de revient. Les différentes approches relatives à l'analyse des coûts peuvent ainsi revêtir différentes formes selon les objectifs visés et les ressources existantes. Chacune de ces méthodes nous a permis de soulever les avantages et les limites notoires qui en découlent, soulignant ainsi l'obstacle majeur et permanent que représente l'affectation des charges indirectes à un objet de coûts. Malgré les nombreuses avancées, aucune méthode n'est en mesure de fournir rationnellement des résultats probants et avérés sans être accompagnée de limites majeures. De plus, la lourdeur des étapes d'analyse jumelées à la production de données arbitraires ne nous convainquent guère dans notre démarche. Par conséquent, ce chapitre est l'occasion d'exposer, dans un premier temps, le processus d'analyse qui émane de cette analyse synthétique, processus pour lequel plusieurs choix stratégiques organisationnels sont à réaliser. Puis, dans un second temps, ce chapitre exposera étape par étape les points pertinents auxquels se réfère le processus d'analyse dans l'obtention du coût de revient d'un service.

3.1 Le processus d'analyse des coûts, présentation

L'étude des différentes méthodes et modèles impliquant les concepts clefs de notre recherche nous a ainsi permis de concevoir un processus d'analyse des coûts. Ce dernier qui concerne l'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives tente de s'affranchir des inconvénients et obstacles rencontrés au sein de chaque méthode et modèle traversé (arbitraire, complexité, sur ou sous-représentation de certains types de charges, etc.). De plus, celui-ci est issu de la synthèse et contraction de plusieurs méthodes et modèles exposés dans le chapitre précédent. C'est ainsi que la méthode des coûts complets et celle des coûts partiels se placent comme des avenues incontournables. La méthode des coefficients globaux (Cargnello-Charles et al., 2000 ; Melyon, 2004), la méthode des centres d'analyse (Boisvert, 1995 ; Cargnello-Charles et al.; Melyon) ainsi que le traitement des charges indirectes au travers de la répartition primaire et secondaire (Cargnello-Charles et al.; Melyon; Oger, 2001 ; Paucher, 1991; Rosenberg, 1991) sont également considérés dans notre démarche. Le processus d'analyse des coûts rattachés aux structures récréosportives se place comme une démarche progressive et séquentielle, la trame à suivre par les gestionnaires, administrateurs et tout autre intervenant souhaitant entreprendre une démarche d'analyse des coûts d'un service. Le processus en question se veut par le fait même adaptable à tous types d'organisations et également en mesure de répondre au niveau de précision recherché par l'analyste. Cette facilité d'usage jumelée à l'ouverture de ce processus constituent les points forts de ce dernier. Découvrons à présent le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs (figure 18).

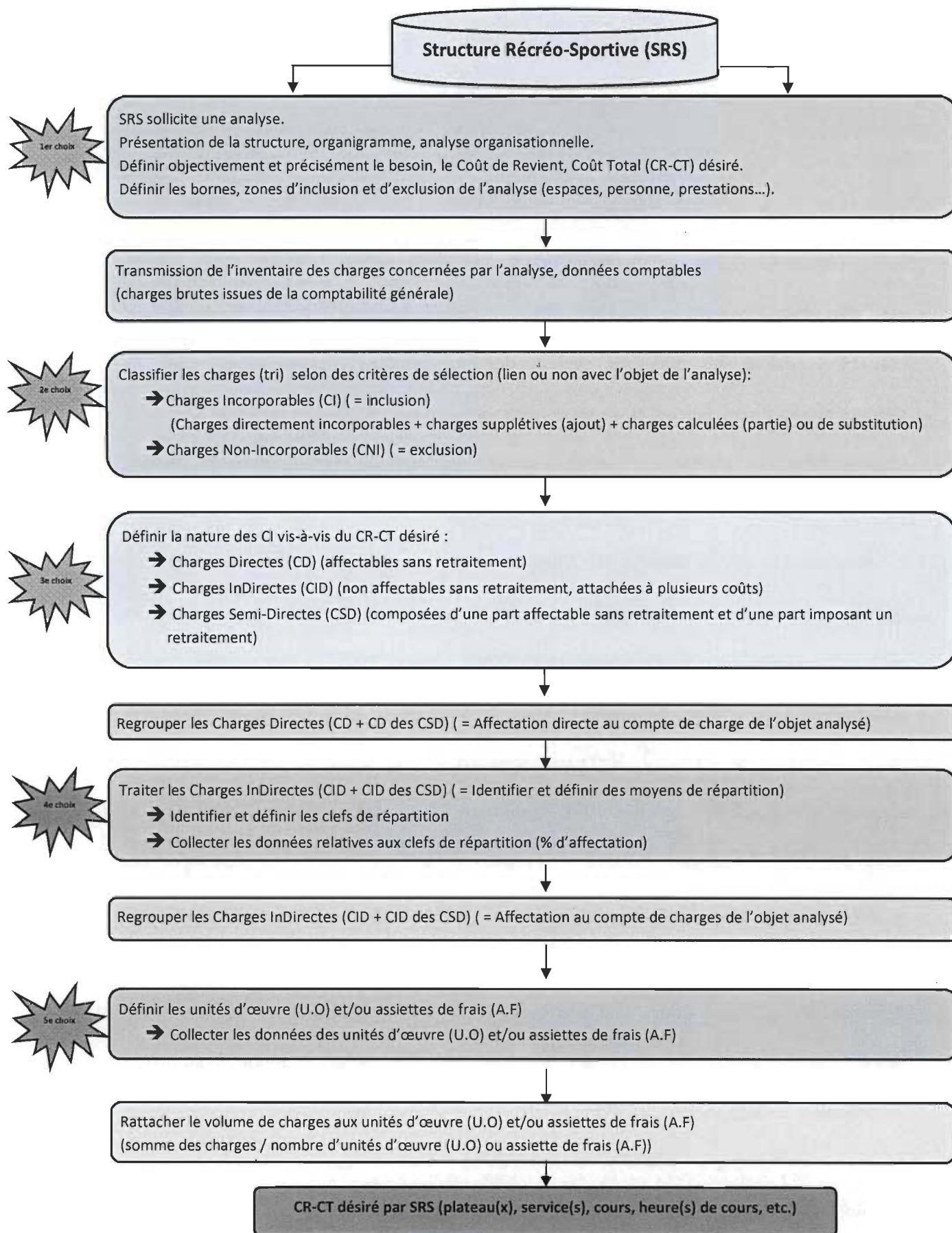


Figure 18. Le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs.

Comme nous pouvons le constater le processus ci-avant se compose de neuf étapes de traitement des données. Celles-ci attirent notre attention dans le calcul du coût de revient d'un objet. Pour les bienfaits et la pertinence de cette recherche, nous ciblerons un service récréosportif précis que nous traverserons et développerons pour chacune des étapes du processus.

3.1.1 Définition du besoin

Dans un premier temps, mentionnons qu'avant même de débiter une quelconque analyse, une étape préalable est à traverser. En effet, avant de traiter des données internes, il est important de cerner précisément le besoin de l'organisation et de ses gestionnaires. Cet exercice, invite l'organisation (gestionnaires, administrateurs et intervenants) à se centrer sur elle-même et à bien identifier son environnement interne et externe (cadre, contexte, structure et mode de fonctionnement), son contexte. Cette étape primordiale s'inscrit dans le cadre de l'analyse organisationnelle. Elle permet en d'autres termes de partir du bon pied, précisant ainsi une vision objective et systémique de l'organisation. À ce stade précis, il est indispensable pour l'organisation de définir très clairement le besoin nécessitant une analyse d'ordre économique (Augé & Vernhet, 1997). En effet, plus nous serons en mesure d'identifier précisément les visées, les finalités de l'analyse, plus le chemin sera aisé. Une fois l'objectif précisé et les vocations de l'analyse identifiées, il est essentiel de circonscrire l'analyse grâce à des bornes. Cerner les zones d'inclusion et d'exclusion en termes d'espaces physiques, de population, de personnel, de prestation et de période finalise

cette étape préliminaire. À ce sujet, Mévellec (1995) avance que « (la) définition du périmètre des charges à incorporer dans le calcul des coûts est de la compétence de chaque entreprise. (...) on peut considérer qu'en matière de définition du périmètre d'incorporation des charges la liberté des entreprises est totale » (p.81). C'est ainsi que nous pouvons révéler au sein de la figure 19, les enjeux de l'étape # 1 du processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives.

Définir :

- les objectifs et finalités de l'organisation dans le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs
- le ou les besoins de l'organisation
- l'environnement interne et externe de l'organisation
- la vision
- les bornes d'inclusion et d'exclusion des charges de l'analyse

Figure 19. Étape 1 : Définition du besoin.

Il est à présent essentiel de cerner les éléments comptables que l'analyse implique.

3.1.2 L'inventaire des charges

Une fois l'organisation et l'analyse circonscrites, nous nous intéressons à l'inventaire de l'ensemble des charges comprises dans la comptabilité générale de celle-ci. À ce stade, nous nous intéressons précisément à la collecte de l'ensemble des données comptables. Par souci de précision, il est important de disposer de l'ensemble de ces données comme la figure 20 ci-après est en mesure de le présenter.

Bien qu'il existe de nombreux systèmes comptables, nous ne retiendrons que l'essentiel, soit l'inventaire, la liste complète des comptes de charges. Par ailleurs, nous pouvons mentionner qu'il s'agit de la fourniture de comptes établis à l'issue d'un temps, d'une période comptable révolue. En effet, ce type d'analyse ne peut porter que sur un exercice financier pour lequel nous disposons des données comptables, ce dernier doit donc être achevé.

Consulter l'inventaire des charges concernées par l'analyse, données comptables (les charges brutes issues de la comptabilité générale)

Figure 20. Étape 2 : L'inventaire des charges.

Afin d'illustrer nos propos, nous nous baserons sur un exemple fictif, soit l'analyse des coûts d'une piscine municipale. Au cours de cette analyse, nous viserons à obtenir le coût de revient du service bassin olympique pour cette piscine municipale. Nous pouvons également mentionner que cette étude de cas (exemple fictif, cas de la piscine municipale) porte sur plusieurs coûts générés lors d'un exercice financier s'échelonnant du 1^{er} juin 2011 au 31 mai 2012. Le tableau 7 expose l'inventaire des charges de la piscine municipale en

question ainsi que les montants associés à chacune d'entre elles. Nous pouvons également prendre connaissance des périodes durant lesquelles celles-ci sont engendrées.

Tableau 7

Inventaire des charges d'une piscine municipale, exemple fictif

Inventaire des charges	Montant associé	Période
Achat d'espaces promotionnels	6 000 \$	6 mois
Achat matériel	10 000 \$	12 mois
Charges énergétiques	10 000 \$	12 mois
Commandite pour une opération communautaire	2 000 \$	Juin 2011
Salaire du directeur	60 000 \$	12 mois
Salaire d'un sauveteur	2 000 \$	1 mois
Travaux voirie et vestiaires (échange avec la ville)	15 000 \$	4 mois

Une fois l'inventaire des charges réalisé, il est important de se concentrer sur la nature de celles-ci et notamment en ce qui concerne leur incorporabilité aux coûts.

3.1.3 L'incorporabilité des charges

Bien que nous disposions de l'ensemble des charges de l'organisation définies au travers d'une période comptable révolue, nous nous devons de les traiter avec attention, c'est-à-dire en veillant aux objectifs initiaux retenus. Dès lors, disposant de l'inventaire des charges, nous nous devons de dissocier les charges incorporables des charges non-incorporables. Attention, il est à veiller de ne pas supprimer les charges qui concourent même partiellement au service analysé.

Ainsi, l'incorporabilité ou non des charges est une étape qui s'établit lors d'un processus décisionnaire coopératif. En effet, l'analyse des coûts invite les gestionnaires, administrateurs et intervenants de l'organisation à se positionner vis-à-vis des différents coûts. L'analyse des coûts impose des choix aux intervenants qui doivent en endosser la responsabilité dans le traitement de ceux-ci. En effet, ces derniers seront en première ligne à l'issue de l'analyse pour justifier et défendre les prises de décisions qui découlent des choix spécifiques et significatifs réalisés en phase d'analyse. L'incorporabilité des charges impose un processus de prise de décision à l'intervenant concerné (Drucker, 2002). Lorsque nous traitons de l'incorporabilité des charges, nous devons nous poser la question suivante :

- Est-ce que la charge considérée est incorporable dans le calcul du coût de revient du service récréosportif à l'étude?

Rejoignant les propos de Cagnello-Charles et al (2000), la réponse à cette question nous permet d'opérer un premier tri entre les charges. Parmi les charges incorporables, nous conservons celles qui le sont complètement ou partiellement tandis que nous excluons les charges non-incorporables comme l'illustre la figure 21 ci-après.

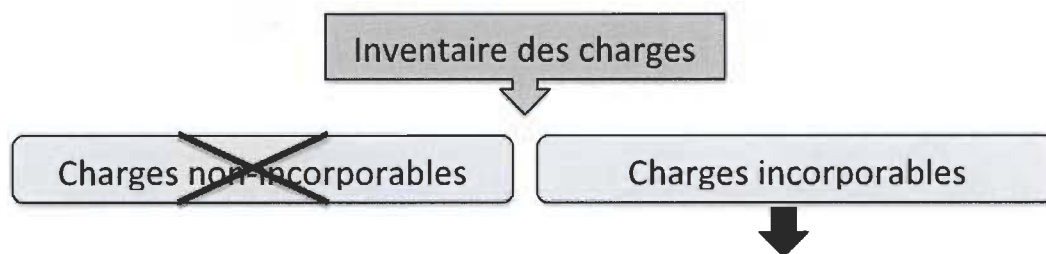


Figure 21. Étape 3 : L'incorporabilité des charges.

Cette étape peut également souligner certains faits saillants. À ce sujet, d'autres charges, absentes de l'inventaire initial peuvent faire l'objet d'ajouts judicieux et ainsi se voir ajoutées parmi les charges incorporables. Nous faisons ici référence aux charges supplétives (Cargnello-Charles et al., 2000 ; Melyon, 2004). Selon cette même logique, nous pouvons traiter des charges qui sont spécialement calculées afin d'être incorporées aux comptes de charges de l'objet de coûts ainsi que les charges de substitution tels Melyon et Augé et Vernhet (1997) peuvent l'aborder dans leurs travaux. À la suite de cette étape, seules les charges incorporables sont retenues. Cependant, il est nécessaire à ce stade de dissocier les charges incorporables en présence selon leur spécificité relative aux engagements (voir figure 22).

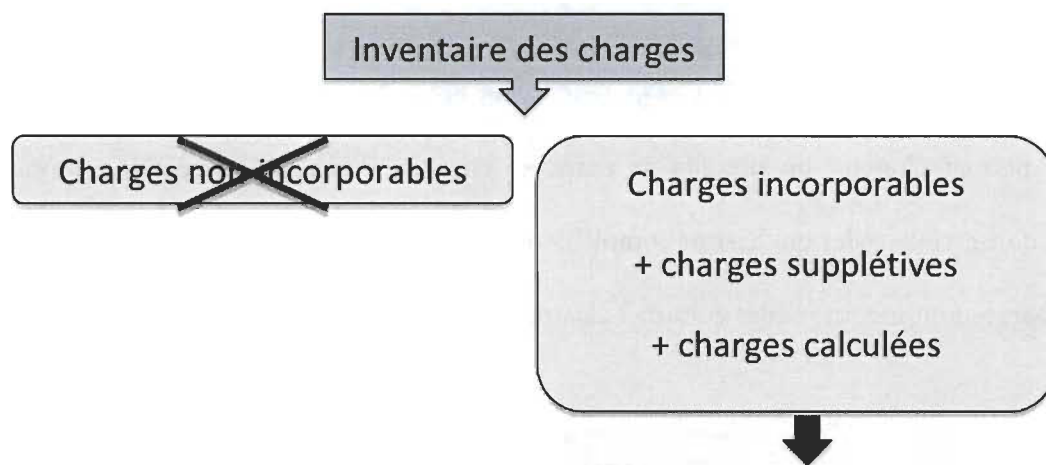


Figure 22. La spécificité des charges incorporables.

Reprenons l'exemple de la piscine municipale en regard de la notion d'incorporabilité des charges. Après avoir réalisé précédemment l'inventaire de chacune des charges de cette piscine en identifiant les montants et périodes associés, il est à présent de notre ressort de

dissocier les charges comme nous avons pu l'aborder ci-avant. Par conséquent, nous devons distinguer les charges incorporables (à intégrer), des charges non incorporables (à exclure) dans le calcul du coût de revient du bassin olympique de cette piscine municipale (tableau 8).

Tableau 8

Traitement des charges selon leur incorporabilité

Inventaire des charges	Incorporable	Non-Incorporable
Achat matériel	X	
Achat d'espaces promotionnels	X	
Salaire d'un sauveteur	X	
Charges énergétiques	X	
Salaire du directeur	X	
Travaux voirie et vestiaires (échange avec la ville)		X ⁶
Commandite pour une opération communautaire		X ⁷

Afin de justifier au mieux les choix réalisés par les gestionnaires ainsi que les résultats qui en émanent (coût de revient), il est intéressant d'expliquer en quoi chacune des charges est incorporable ou non-incorporable et pourquoi. Ce travail réflexif visant à produire une justification pousse l'intervenant à mieux cerner et justifier son système organisationnel, son mode de gestion et ses choix.

Abordons à présent l'incorporabilité des charges eu égard à la notion d'engagement.

⁶ Par souci de clarté, les charges identifiées comme non-incorporables au coût de revient sont exclues des étapes ultérieures de l'analyse.

⁷ Voir note précédente.

3.1.4 La spécificité des engagements

Les charges peuvent être scindées selon leur spécificité ou non-spécificité aux engagements. Nous faisons ici référence au lien de cause à effet s'établissant entre la charge et l'objet qui impute celle-ci. Autrement dit, lorsque le lien est clairement établi, nous traiterons de charge directe, lorsque la charge est commune et concerne plusieurs objets de coût, celle-ci est indirecte. Notons également que certaines charges peuvent détenir un lien tant direct qu'indirect avec l'objet auquel elles se rattachent. Dans ce cas précis, nous qualifierons ces charges de charges semi-directes (Martinet et al., 2000). Notre mission à cette étape est d'identifier le lien de chacune des charges de l'inventaire avec l'objet de coût pour lequel nous cherchons à établir le coût de revient soit, le service récréosportif. Notons qu'il est primordial de garder à l'esprit l'objet de l'analyse en tant que référent et cible de l'étude et cela en tout temps. Lorsque nous nous intéressons à la notion d'engagement des charges, nous devons nous poser la question suivante :

- Est-ce que la charge à l'étude est directement rattachée au service récréosportif?

Si la réponse est affirmative, il s'agit d'une charge directe. Dans le cas contraire (réponse négative), la charge est dite indirecte. Lorsque nous pouvons identifier un lien prononcé entre la charge et le service mais également des éléments de coûts communs, nous sommes en présence d'une charge semi-directe. Dans ce cas précis, lorsque l'organisation est en mesure d'identifier la participation aux coûts directs et indirects grâce à l'emploi de données historiques, la répartition des volumes de charges est aisée. Cependant, lorsque cela n'est pas envisageable, cette dernière se doit de répartir le plus précisément possible les différents

montants des charges semi-directes, dont le procédé de répartition empreinte les principes du traitement des charges directes et indirectes. Prenons l'exemple d'une charge semi-directe dont 70 % de celle-ci est attaché à un objet de coût direct et 30 % est attaché à plusieurs objets de coûts. Dans ce cas précis, 70 % de cette charge semi-directe sera directement imputé à l'objet tandis que le 30 % restant le sera de façon indirecte.

Par ailleurs, mentionnons également que l'organisation est seule décisionnaire dans la distinction des charges incorporables. Dès lors, une charge dont 90 % de son volume est affectée directement au service récréosportif tandis que le 10 % restant est ventilé sur plusieurs services connexes peut être considérée par l'organisation comme directe lorsque nous distinguerons les différents types de charges selon la spécificité ou non de leurs engagements. Cette responsabilité incombe à l'organisation réalisant l'analyse. Cependant ce choix impose de bien cerner les enjeux impliqués en termes de précision de l'analyse.

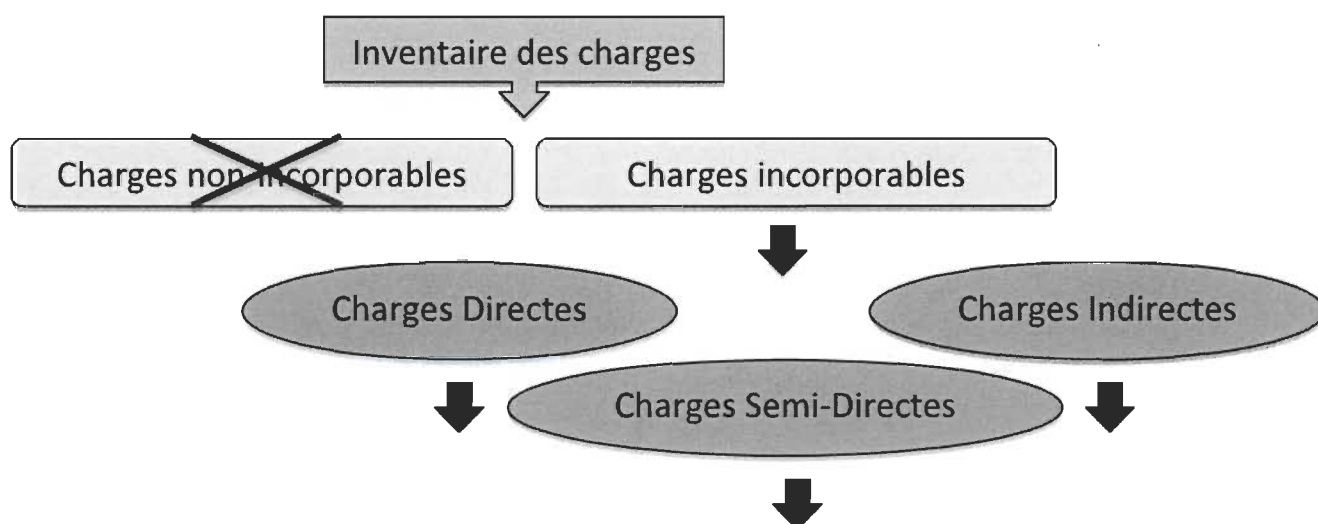


Figure 23. Étape 4 : La spécificité des engagements.

Pour revenir à notre exemple, il est à présent temps de scinder les charges de la piscine municipale selon leur spécificité ou non spécificité aux engagements, soit concernant le bassin olympique. En d'autres termes, le tableau 9 ci-après révèle parmi les charges incorporables, les charges directes, les charges indirectes et semi-directes associées au bassin olympique de la piscine municipale.

Tableau 9

Traitement des charges selon la nature de leur engagement

Inventaire des charges	Charge Directe	Charge Indirecte	Charge Semi-Directe (%)
Achat matériel	X		
Achat d'espaces promotionnels	X		
Salaire d'un sauveteur	X		
Charges énergétiques		X	
Salaire du directeur		X	

Une fois les étapes d'identification des charges et de distinction réalisées, il est opportun de se concentrer sur l'affectation des charges aux coûts.

3.1.5 Harmonisation et affectation des charges directes

Une fois la distinction des charges réalisée, nous abordons l'harmonisation et l'affectation des charges directes (Melyon 2004). Cette étape se veut relativement aisée dans la mesure où nous réalisons la somme des charges dont les montants sont directement affectés au service récréosportif. Auparavant, il est nécessaire de disposer de données présentant des caractéristiques similaires. C'est-à-dire, harmoniser les charges directes selon la même logique et échelle que celle de l'objet de coût que l'on calcule. Par la suite, il s'agit d'une addition simple. Autrement dit, les zones d'inclusion et d'exclusion, précédemment citées, balisent les caractéristiques de nos charges.

Dans l'analyse du coût de revient du bassin olympique de la piscine municipale, nous présentons ci-dessous les principes d'harmonisation et d'affectation des charges directes au compte de coût du bassin olympique. Les données relatives aux charges directes à notre disposition sont les suivantes :

- Charge 1 - Achat matériel: 10 000 \$ sur une période de 12 mois
- Charge 2 - Achat d'espaces promotionnels: 6 000 \$ tous les 6 mois
- Charge 3 - Salaire d'un sauveteur: 2 000 \$ par mois

Par simplicité, il semble judicieux d'harmoniser ces données sur l'ensemble de l'exercice financier, soit douze mois comme suit :

- Charge 1 = 10 000 \$
- Charge 2 = 6 000 \$ * 2 = 12 000 \$
- Charge 3 = 2 000 \$ * 12 = 24 000 \$

Une fois harmonisées, les charges sont en mesure d'être affectées au compte de coût.

- Charge 1 + charge 2 + charge 3 = 10 000 \$ + 12 000 \$ + 24 000 \$
= 46 000 \$

Ainsi, nous pouvons avancer que ce sont 46 000 \$ de charges directes qui peuvent être affectées au compte de charges du service des loisirs.

3.1.6 Le traitement des charges indirectes

Comme nous avons pu l'aborder, les charges indirectes sont difficiles à répartir étant donné que celles-ci concernent plusieurs objets de coûts. Ainsi, il est du ressort de l'organisation d'évaluer le plus précisément possible la part de chacune des charges indirectes qui concourt à l'édification du coût de revient du service récréosportif. La répartition des charges indirectes est une étape incontournable, sa précision et son raffinement attesteront grandement de l'objectivité des résultats finaux produits.

Ainsi, plusieurs moyens peuvent être utilisés. La quête de précision ainsi que les moyens utilisés sont du ressort de l'organisation.

L'utilisation des coefficients globaux ainsi que des clefs de répartition utilisées dans la méthode des centres d'analyse nous semble intéressante et relativement aisée afin que chaque organisation puisse s'approprier son processus d'analyse et le réaliser en connaissance de cause. À ce sujet, les données historiques de l'organisation constituent une base riche d'informations pour l'organisation, ressource essentielle facilitant l'affectation juste et raisonnée des charges indirectes.

L'identification et la définition des données, coefficients et clefs de répartition les mieux adaptées au traitement de chacune des charges indirectes à répartir se place comme une étape incontournable. Celle-ci se veut la base de la démarche d'affectation. En effet, il est essentiel de déterminer la nature ainsi que le volume du dénominateur commun à employer dans le cadre de ce traitement. Par exemple, traite-t-on d'un coefficient de 40 %, de 60 % ou autre coefficient et pourquoi ? Traite-t-on d'une clef de répartition relative au nombre d'heures de service offert, au nombre d'équipements (ex. nombre de bassins de l'équipement), à la surface de l'équipement (ex. surface du bassin). Nous cernons ainsi l'importance de se positionner sur cet aspect décisif et significatif dans le traitement des charges.

3.1.7 Harmonisation et affectation des charges indirectes

L'affectation des charges indirectes s'établit sur la base des données sur lesquelles l'organisation s'est positionnée. De plus, celle-ci n'est possible qu'une fois seulement que les charges indirectes sont harmonisées sur la même échelle de coûts. Autrement dit, il s'agit simplement d'affecter les charges selon les données collectées, selon les coefficients globaux ou les clefs de répartition identifiés et définis par l'organisation selon une logique uniforme (ex. période identique). Face à l'affectation des charges indirectes, les intervenants, administrateurs et gestionnaires sont en mesure de justifier pleinement chacun des choix formulés et chacun des coûts associés.

Poursuivant notre exemple précédent, nous nous attelons à présent à l'harmonisation des charges indirectes en vue de leur affectation. Nous pouvons constater que celles-ci sont présentées sur une période de douze mois, ce qui n'implique pas de calculs pour mettre à l'échelle ces dernières données. Par conséquent, voici les données dont nous disposons à ce stade de l'analyse :

- Charge 1 - Charges énergétiques: 10 000 \$ sur une période de 12 mois
- Charge 2 - Salaire du directeur: 60 000 \$ sur une période de 12 mois

Procédons à présent à l'affectation des deux charges indirectes précédentes au coût de revient du bassin olympique de la piscine municipale sur une période de douze mois :

- Clef de répartition retenue : Surface au sol
- Surface au sol du bassin olympique : 1 250 m²
- Surface totale de la piscine municipale : 15 000 m².

$$\frac{\text{Surface au sol du bassin olympique}}{\text{Surface totale de la piscine municipale}} = \frac{1\,250}{15\,000} = 0,083$$

Le bassin olympique représente 8,3 % de la surface totale de la piscine municipale, autrement dit, 8,3 % des charges indirectes 1 et 2 sont à affecter au compte de charge du bassin olympique.

- Calcul Charge 1 : $(10\,000 * 8,3) / 100 = 830 \$$
- Calcul Charge 2 : $(60\,000 * 8,3) / 100 = 4\,980 \$$

Ce qui nous permet d'affecter les charges indirectes au compte de coût du bassin olympique soit :

- Charge 1 + Charge 2 = 830 \$ + 4 980 \$ = 5 810 \$

Ainsi, selon la clef de répartition « surface », il s'agit de 5 810 \$ qui seront affectés au compte de charge du bassin olympique de la piscine municipale.

D'autres clefs de répartition auraient pu être envisagées telles le volume des bassins, les heures d'ouverture des bassins, la fréquentation des bassins de la piscine municipale. L'utilisation d'autres clefs de répartition aurait engendré des résultats fondamentalement différents. Cet aspect met en exergue et confirme une nouvelle fois la profonde réflexion et justification que l'organisation doit réaliser avant de traiter les données. Après traitement, les charges directes se retrouvent concentrées au sein d'un réservoir de charges directes (ou compte de charges directes) tandis que les charges indirectes, pour leur part, se retrouvent concentrées au sein d'un réservoir ou compte de charges indirectes. La figure 24 ci-contre propose ainsi une représentation visuelle de la trame conduisant aux réservoirs de charges.

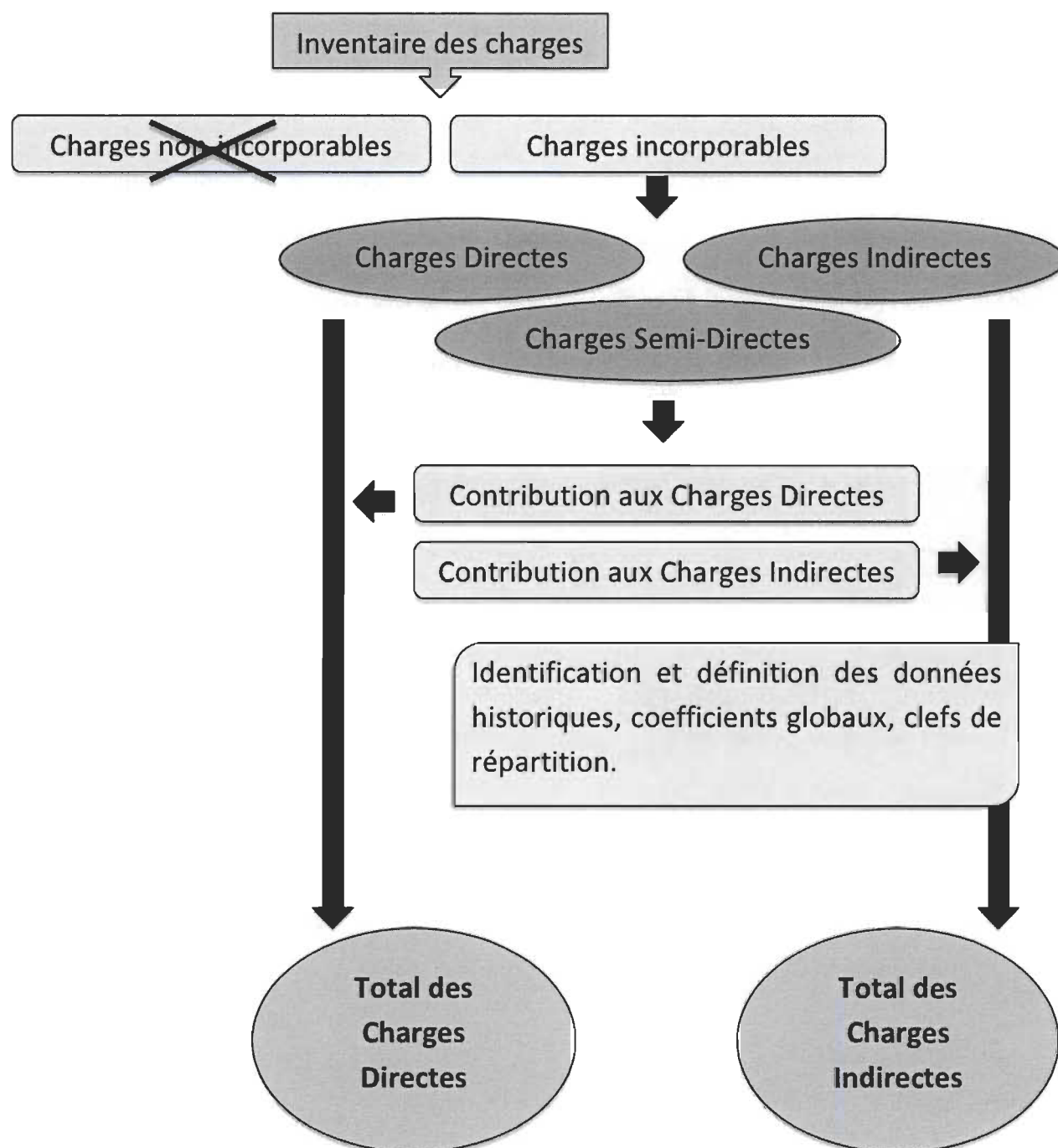


Figure 24. Harmonisation et affectation des charges.

Nous pouvons à présent nous intéresser à l'imputation de l'ensemble des charges au compte de coûts du service récréatif.

3.1.8 L'imputation aux coûts

Cette étape qui se place comme l'une des étapes finales du processus d'analyse suggère de rassembler l'ensemble des charges au sein d'un même compte de charges (Melyon, 2004). Il s'agit ainsi de réaliser la somme des charges directes et des charges indirectes afin d'obtenir le coût de revient complet du service selon les caractéristiques définies initialement et aux vues des divers choix réalisés durant le processus d'analyse par l'organisation (figure 25). En effet, le coût de revient final se veut le reflet des différents choix réalisés par les intervenants de l'organisation impliqués dans la démarche d'analyse.

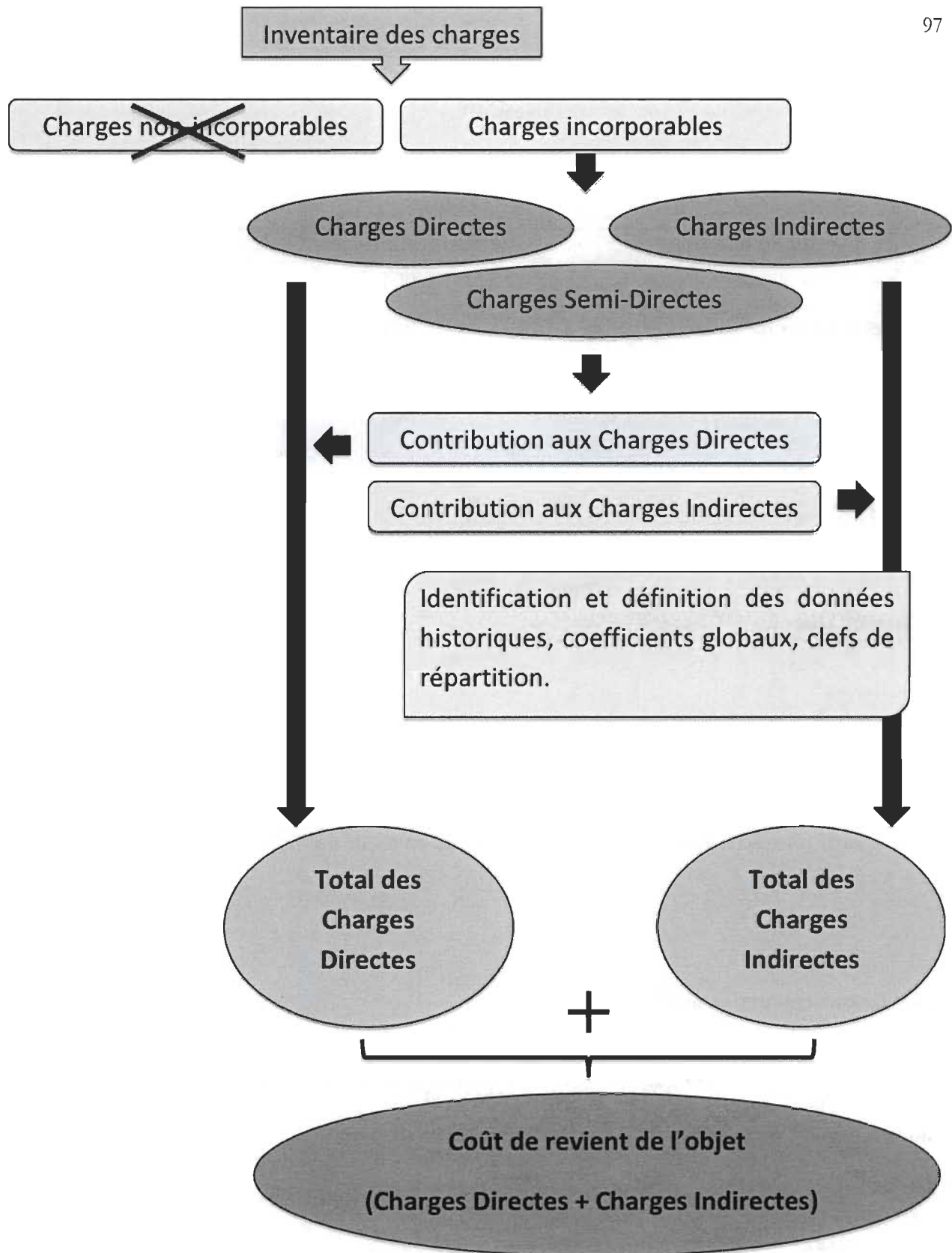


Figure 25. L'imputation des charges au compte de coût.

Tableau 10

Imputation des charges au coût de revient du service bassin olympique de la piscine municipale

Inventaire des charges	Charges directes	Charges Indirectes
Achat matériel	10 000 \$	
Achat d'espaces promotionnels	12 000 \$	
Salaire d'un sauveteur	24 000 \$	
Total Charges Directes retenues	46 000 \$	
Charges énergétiques		10 000 \$
Salaire du directeur		60 000 \$
Total Charges Indirectes retenues		5 810 \$
Total :		
Charges Directes + Charges Indirectes	51 810 \$	

Nous pouvons avancer que le coût de revient ainsi formulé peut être une donnée que nous pouvons aisément retravailler en faisant intervenir certains des niveaux d'activités du service récréosportif considéré. Nous faisons ici référence aux unités de mesure.

3.1.9 Le traitement des unités de mesure

Cette étape, bien que facultative dans le processus d'analyse, se présente comme un moyen efficace de collecter des données pertinentes et essentielles dans le cadre d'une gestion raisonnée. Le niveau d'activité dans les centres, évalué au moyen d'unités de mesure peut ainsi permettre aux gestionnaires de colliger des données pertinentes et appliquées à la réalité même du service dont ils ont la responsabilité (Melyon, 2004).

Rappelons à cet égard que le coût de revient d'un service (ex. accès au bassin olympique d'une piscine municipale) divisé par le nombre d'unités de mesure (ex. nombre de corridors de natation) permet d'identifier un coût de revient par unité de mesure (ex. coût de revient d'un corridor de natation) (Oger, 2001). Les unités de mesure « idéales » résultent de l'activité même de l'objet analysé (Rosenberg, 1991). Cependant, il peut être pertinent dans un but de gestion de laisser une certaine amplitude aux gestionnaires dans le choix de l'unité à traiter.

En effet, certaines réalités présentées par la structure, le produit, le service, le centre en question (architecture, agencement, offre, organisation interne, exclusions etc...) peuvent influencer sur le choix d'une unité de mesure particulière. Malgré tout, il est essentiel de se positionner sur un choix le plus représentatif et cohérent possible et cela en adéquation avec la réalité même du service récréosportif (ex. surface, volume, nombre d'inscriptions, nombre d'usagers, ratio plateaux etc.).

Lorsque nous revenons à notre exemple initial, nous pouvons rappeler que le coût de revient calculé pour le bassin olympique s'élève à 51 810 \$. En outre, il peut être pertinent de rattacher ce coût à différentes unités de mesure afin de faire émerger des données de gestion pertinentes. À ce sujet, l'exemple suivant présente le traitement du coût de revient d'une heure d'accès au bassin olympique de la piscine municipale.

- Coût de revient du service bassin olympique d'une piscine municipale : 51 810 \$
- Volume horaire annuel d'ouverture du bassin olympique : 4 380 h (ex. douze heures d'ouverture par jour sur une année)

Aux vues de ces éléments nous pouvons en déduire le coût de revient horaire du bassin olympique :

- Coût de revient d'une heure d'accès au bassin olympique :

$$51\,810 / 4\,380 = 11,83 \$ / h$$

Selon cette même logique et concernant cet exemple fictif, donner l'accès au bassin olympique engendre un coût horaire d'environ 11,83 \$.

Dans une autre mesure, la comparaison entre plusieurs centres d'analyse internes d'une organisation peut être envisagée (ex. comparaison du coût de revient de deux bassins d'une piscine municipale). Ce type de comparaison peut également être envisagée en ce qui concerne deux objets distincts (ex. comparaison du coût de revient d'une piscine municipale et d'un complexe sportif municipal). En revanche dans ce dernier cas, nous veillerons à ce que les données soient harmonisées (ex. exercice financier retenu et choix des unités de mesure notamment). Dans ce cadre, la définition d'unités de mesure communes est indispensable, tout comme les facteurs d'inclusion et d'exclusion des charges. Nous nous devrons de procéder à des comparaisons établies selon des bases similaires si nous souhaitons être objectifs et nous rapprocher le plus possible du coût de revient réel de l'objet.

3.1.10 Le processus d'analyse des coûts, synthèse

Comme nous avons pu l'aborder, le processus d'analyse des coûts rattachés aux structures récréosportives se place comme une démarche progressive et séquentielle. Nous présentons ainsi le processus d'analyse complet, qui se place comme la trame à suivre par les gestionnaires, administrateurs et tout autre intervenant souhaitant entreprendre une démarche d'analyse des coûts d'un service. Le processus en question se veut par le fait même adaptable à tous types d'organisations et également en mesure de répondre au niveau de précision recherché par l'analyste. Cette facilité d'usage jumelée à l'ouverture de ce processus constituent les points forts de ce dernier. En revanche, nous pouvons également rappeler que ce dernier se place comme un moyen subjectif et quelque peu arbitraire dans la production de données de gestion. En effet, comme nous avons pu le souligner précédemment, l'objectivité ainsi que la production de données fidèles ne font pas partie des forces des méthodes et modèles d'analyse existants et utilisés dans cette démarche. En d'autres termes, nous ne devons perdre de vue que le coût de revient produit est un construit à tendance subjective.

Cette section nous a permis de faire ressortir les différents éléments qui se placent comme des points d'ancrage intéressants dans une démarche d'analyse des coûts et notamment des coûts de revient des services récréosportifs. Ces différents éléments ont ainsi pu être concentrés au travers du modèle présenté ci-haut. À présent, il importe dans le cadre de ce mémoire de livrer ce modèle à diverses analyses, à divers contextes organisationnels afin de nous assurer que ce dernier répond bel et bien au besoin ainsi qu'aux objectifs généraux et spécifiques que nous nous sommes fixés. À cet égard,

nous présenterons dans le chapitre suivant la méthode de collecte des données ainsi que le cadre méthodologique retenu pour notre recherche.

Méthode de collecte des données et cadre méthodologique

Les chapitres antérieurs nous ont tout d'abord permis de présenter le problème à l'étude ainsi que les principales méthodes et les concepts majeurs de notre champ d'étude, puis le modèle retenu pour notre recherche. Ainsi, le présent chapitre présente le cadre méthodologique retenu afin d'atteindre l'objectif de cette recherche, soit de mettre à l'épreuve le processus d'analyse sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste. C'est ainsi que seront tout d'abord dépeints la population, le terrain d'étude et l'échantillon spécifique de cette recherche. Par la suite, nous présenterons les méthodes, les instruments et la stratégie de collecte des données retenue. Finalement, nous conclurons ce chapitre en considérant l'aspect éthique de notre processus de recherche.

4.1 Stratégie de la recherche

Cette recherche s'inscrit dans le cadre de la recherche appliquée et plus précisément celle de la recherche de développement, comme l'illustre Van Der Maren (1996). Également, nous ne pouvons nier que notre processus de recherche s'inscrit au sein de la recherche exploratoire. Le développement d'un processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs est un préalable incontournable à l'atteinte de notre objectif. En effet, notre recherche vise à fournir des réponses aux problèmes formulés dans la pratique quotidienne des organisations récréosportives. Les travaux de

Van Der Maren (1996, 2003) relatifs au développement d'objets pédagogiques constituent cependant une base intéressante dans le développement de notre recherche concernant l'analyse des coûts. Sur ce point, ajoutons que le processus d'analyse des coûts des services récréosportifs se base sur un cadre conceptuel et méthodologique tirant son origine de différentes approches comptables abordées par de très nombreux auteurs. Nous faisons ici référence aux travaux relatifs à la classification des coûts de Augé et Vernhet (1997), Cargnello-Charles et al. (2000), Melyon (2004), travaux qui se voient dans notre cas complétés par ceux de Brault et Giguère (1997). Les différentes méthodes et principes présentés au sein du chapitre précédent, tous relatifs à l'analyse des coûts concernent notre recherche. Impliquant les travaux de différents auteurs, notre recherche se base sur de nombreuses méthodes et modèles existants. Cependant, le processus d'analyse des coûts des services récréosportifs doit répondre au besoin ayant engendré sa conception. Dès lors, la capacité du processus d'analyse développé à répondre à notre objectif de recherche est à vérifier. Pour ce faire, nous réaliserons une série de tests qui viseront à ajuster et peaufiner le processus d'analyse des coûts mais également à valider notre démarche.

4.2 La population, le terrain et l'échantillon

Dans cette partie, nous présenterons dans un premier temps la population concernée par notre recherche ainsi que le terrain retenu pour notre étude. Finalement, nous préciserons l'échantillon de notre recherche.

4.2.1 La population et le terrain à l'étude

Cette recherche s'attache au milieu sportif et récréatif et plus précisément à l'ensemble des organisations offrant au moins un service récréosportif. Pour les bienfaits de notre recherche et afin de tester notre démarche d'analyse, nous nous devons d'identifier un terrain propice à notre démarche d'analyse. Pour ce faire, nous nous sommes orientés vers le Centre de l'Activité Physique et Sportive de l'Université du Québec à Trois-Rivières (UQTR), le CAPS Léopold-Gagnon. Plusieurs raisons justifient ce choix.

L'organisation à l'étude est parapublique. En effet, le contexte d'opération du CAPS Léopold-Gagnon est à l'interstice entre les milieux public et privé créant ainsi un statut intéressant pour l'analyse et le processus qui trouvent une application au sein des deux milieux.

L'organisation présente des spécificités intéressantes. Tout d'abord précisons que la mission première du CAPS Léopold-Gagnon est d'assurer un service récréatif et sportif aux étudiants de l'Université du Québec à Trois-Rivières. En outre, les exigences du marché ont amené cette organisation à cibler parallèlement d'autres clientèles (professionnels universitaires, clientèles spécialisées, enfants, trifluviens). Pour ce faire, de nombreux services qu'ils soient sportifs (ligues sportives intramurales et interuniversitaires, entraînements, compétitions sportives, conditionnement physique) ou récréatifs (jeux, activités de loisirs, activités libres, camps de jour, fêtes) ont vu le jour. L'ensemble des activités proposées au CAPS Léopold-Gagnon peut se scinder, d'une part, entre les activités

libres, c'est-à-dire sans supervision ni encadrement (aucune intervention humaine comme le badminton, le tennis et les bains libres) et, d'autre part, les activités dirigées (cours de groupe tels que le cardiomilitaire). Ainsi, onze secteurs administratifs distincts sont dénombrables parmi lesquels chacun d'eux concentrent de nombreux services spécifiques (ex. le secteur conditionnement physique de groupe concentre neuf sous-secteurs proposant au total plus de quinze services spécifiques). Certains secteurs, sous-secteurs et services font preuve d'interrelations intéressantes, de liens de dépendance ou de réciprocité, éléments enrichissants notre démarche, nos analyses et étayant la complexité d'analyser les services de cette organisation.

La variété des services proposés ainsi que la spécificité du centre Léopold-Gagnon créent ainsi un terrain propice à l'application et au test du processus d'analyse des coûts. Plus qu'un terrain propice, nous pouvons avancer que l'analyse des coûts des services récréosportifs du CAPS Léopold-Gagnon se place comme un défi de taille tant les liens du système organisationnel sont nombreux et spécifiques. Cela est notamment le cas lorsque l'on considère le nombre de secteurs en présence ainsi que l'étendue et la spécificité des services offerts par ceux-ci. Un exemple parmi de nombreux autres nous conduit auprès d'un service technique, celui des appariteurs. Ce centre opérationnel et névralgique offre de multiples services et cela à de nombreux secteurs. Lorsque l'on se réfère aux fonctions de ce secteur, nous pouvons mentionner les activités d'accueil, de réception, d'entretien, de réparation d'équipements, de réservation, de facturation, d'assistance technique,

de préparation de plateaux, d'achats spécifiques mais également les activités liées aux évènements et à la promotion parmi de nombreuses autres.

En effet, les activités de ce secteur se trouvent en étroite relation avec celles de la réception, de la salle d'entraînement, de la piscine, du département des sciences de l'activité physique de l'UQTR, de la clinique de kinésiologie et de chiropractie, du secteur jeunesse et intramuros, de la réception, du sport d'excellence (formation sportives universitaires) et bien d'autres encore. En d'autres termes, nous pouvons constater que de nombreuses interactions s'établissent entre chacun des secteurs du CAPS Léopold-Gagnon mais également à l'intérieur de chacun des services proposés. Nous pouvons également mentionner le fait que notre recherche a su trouver un écho très favorable auprès des gestionnaires de cette organisation qui y ont vu un moyen intéressant de combler certaines de leurs attentes et besoins. De même, d'un point de vue pratique, nous pouvons relever que la disponibilité et la proximité des données se placent comme des caractéristiques majeures dans notre choix d'analyser les services du centre Léopold-Gagnon. À ce sujet, le fait d'avoir pu intégrer la structure dans le cadre d'un stage professionnel à l'hiver 2008 s'est placé comme une opportunité de taille dans la réalisation de cette recherche. Effectivement, ce premier contact avec l'organisation, ses gestionnaires et les données comptables s'y rattachant favorisa les relations interpersonnelles en termes de confiance et de relations humaines ainsi que le déroulement de notre recherche relativement à l'accessibilité du personnel et des données.

4.2.2 L'échantillon

La recherche à laquelle nous prenons part s'applique à un échantillon sur lequel portera chacune des analyses. Dans ce cadre précis et au travers de l'ensemble des services récréosportifs offerts au CAPS Léopold-Gagnon quatre services aux caractéristiques et réalités propres furent identifiés par les gestionnaires de l'organisation. La construction de notre échantillon, soit les services à analyser, se base sur les besoins et attentes des gestionnaires du CAPS Léopold-Gagnon concernant diverses activités et divers équipements, services et plateaux récréosportifs. Il est effectivement essentiel que le processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives réponde à une problématique, un besoin notoire de l'organisation investiguée voire des gestionnaires concernés. Le processus d'analyse se place comme la ressource aidant les gestionnaires dans leur collecte de données de gestion pertinente, c'est pourquoi l'application du processus doit être en lien avec des besoins concrets. À ce sujet, ces derniers (les gestionnaires) doivent être impliqués activement dans la définition de leurs besoins ainsi que dans l'application du processus d'analyse lui-même (production des données de gestion et construction du coût de revient). En effet, l'utilisation du processus d'analyse et le traitement des données seront différents selon les besoins initiaux et choix réalisés par les gestionnaires lors de l'application du processus. Les gestionnaires concernés sont donc des collaborateurs indispensables.

Notre échantillon se compose ainsi d'une activité libre, d'une activité dirigée, d'un secteur ainsi que d'un équipement. Le cours collectif cardiomilitaire du secteur conditionnement physique de groupe en salle aérobie fut identifié en tant qu'activité dirigée. Le secteur aérobie (conditionnement physique de groupe) fut également retenu dans le cadre de l'analyse d'un secteur de l'organisation. L'activité raquette libre pour sa part constitue l'activité libre identifiée pour l'analyse. La salle d'entraînement du secteur entraînement physique individuel complète cette analyse en tant qu'équipement. Comme nous pouvons le constater ces quatre entités réfèrent à des services distincts de l'organisation et proposent des environnements et contextes propres (salle aérobie, gymnases, salles d'entraînement), faisant ainsi de chaque analyse un test particulier.

Bien que les services identifiés soient spécifiques au CAPS Léopold-Gagnon, ceux-ci font partie des services communs proposés par les organisations issues des milieux récréatif et sportif. Nous retrouvons aisément ce type de services au sein de diverses organisations récréosportives. En outre, la spécificité de ces derniers réside dans le contexte et l'environnement de leur offre.

Dans le but de mieux circonscrire, identifier et contextualiser notre échantillon, traversons quelques-unes des composantes principales⁸ de chacun des services retenus. Pour ce faire, le tableau 11 ci-après présente les composantes principales du service dirigé du CAPS Léopold-Gagnon tandis que le tableau 12 présente les composantes principales

⁸ Par composantes principales, nous entendons les données que nous prenons en compte, les éléments majeurs pour notre analyse qui entrent dans la composition des services étudiés.

des deux services libres de ce même centre. Notons que les composantes relatives au secteur aérobie sont développées par défaut pour le cours en salle aérobie. Notons également que certaines des composantes à venir peuvent être utilisées en qualité de variables selon les besoins de l'analyse. Nous y reviendrons ultérieurement.

Tableau 11

Principales composantes du service dirigé du CAPS Léopold-Gagnon

Composantes	Cours en salle aérobie
Secteur du cours	Conditionnement Physique de Groupe (CPG)
Nombre de secteurs de l'organisation	11
Sous-secteurs en CPG	<ul style="list-style-type: none"> • Cours en gymnase • Cours aérobie • Cours 50 ans et + • Cours clientèle spécialisée
Nombre de cours collectifs du sous-secteur	30
Nombre de semaines de cours par année	28
Nombre de séances de cours par année	420
Lieu du service	Salle aérobie
Surface de l'espace de pratique	544,2 m ² (espace de pratique)
Volume de l'espace de pratique	2 155 m ³
Capacité d'accueil maximale (CAM)	40 personnes
Période considérée	Automne 2010 et hiver 2011
Exercice financier considéré	Juin 2010 à mai 2011
Coût de revient recherché	Coût de revient d'une séance
Durée du cours	1 h (60 minutes)
Durée de la prestation de l'intervenant	1,5 h (1heure et 30 minutes)
Salaire horaire de l'intervenant	45 \$ / h

Tableau 12

Principales composantes de deux services libres du C.APS Léopold-Gagnon

Composantes	Raquettes libres	Entraînement libre
Secteur du cours	Administration	Conditionnement Physique Individuel (CPI)
Nombre de secteurs de l'organisation	11	11
Sous-secteurs	<ul style="list-style-type: none"> • Basketball • Piste de course, vélo stationnaires, altères • Piscine (bains libres) • Badminton • Tennis 	<ul style="list-style-type: none"> • Cours en gymnase • Cours aérobic • Cours 50 ans et + • Cours clientèle spécialisée
Nombre d'heures d'accès aux services considérées	Badminton : 9 308 h (34 945,5 séances*) Tennis : 2 220,5 h (2 220,5 séances*) *1 séance : 1 h / 1 terrain	4 532 h

Tableau 12 (suite)

Principales composantes de deux services libres du CAPS Léopold-Gagnon

Composantes	Raquettes libres	Entrainement libre
Lieu du service	Gymnases 1 à 5 (4 terrains / gymnase) <ul style="list-style-type: none"> Gymnase # 1 à 5 pour l'analyse Gymnase # 6-7 	Deux salles d'entraînement : <ul style="list-style-type: none"> Salle 1^{er} étage et salle sous-sol
Surface de l'espace de pratique	Badminton et tennis : 557 m ² / gymnase	<ul style="list-style-type: none"> 1^{er} étage : 1 695,8 m² / Sous-sol : 906,1 m² Total : 2 601,9 m²
Volume de l'espace de pratique	Badminton et tennis : 4 411,4 m ³ /gymnase (espace de pratique, 1 gymnase, 4 terrains)	<ul style="list-style-type: none"> 1^{er} étage : 6 719,1 m³/Sous-sol : 2 761,6 m³ Total : 9 480,7 m³
Capacité d'accueil maximale (CAM)	Badminton : 4 personnes / terrain Tennis : 4 personnes / terrain	<ul style="list-style-type: none"> 1^{er} étage : 100 pers. / Sous-sol : 50 pers. Total : 150 personnes
Période considérée	1 ^{er} juin 2010 au 30 avril 2011 (48 semaines)	1 ^{er} juin 2010 au 30 avril 2011 (48 semaines)
Exercice financier considéré	Juin 2010 à mai 2011	Juin 2010 à mai 2011
Coût de revient recherché	Coût de revient d'une séance	Coût de revient d'une heure d'ouverture du service salle d'entraînement

Dans le cadre de notre recherche, nous pouvons constater que les quatre services identifiés présentent des particularités qui leurs sont propres. Plusieurs composantes nous permettent d'identifier, de définir et de contextualiser les services en question aux vues de leur analyse. Pour exemple, les données relatives à la surface, au volume, à la capacité d'accueil de l'espace de pratique, au volume horaire, à l'accessibilité en heures d'ouverture, aux séances, à l'encadrement et au lieu nous renseignent sur la nature et le contexte particulier de l'offre du service. Chaque service concentre ainsi des caractéristiques spécifiques ce qui nous invite à veiller à la spécificité du contexte et de l'environnement de chacune de ces entités dans l'application du processus d'analyse des coûts.

À ce sujet, mentionnons que certaines composantes présentées peuvent être considérées comme des variables utilisées, au sein du processus d'analyse lors du traitement des charges, en qualité de clefs de répartition, d'unités de mesure, de coefficients et d'indicateurs. À ce sujet, rappelons que l'utilisation d'indicateurs de mesure pertinents et approuvés par les gestionnaires et analystes, est un prérequis majeur à l'application du processus d'analyse aux différents services. Cela est notamment le cas en ce qui concerne les charges associées directement ou indirectement aux services identifiés. Nous reviendrons ultérieurement sur cet aspect.

4.3 Méthodes de collecte des données

La collecte des données de notre recherche vise à mettre à l'épreuve le processus d'analyse développé sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste. Autrement dit, cette étape vise ici à obtenir les informations contribuant à identifier le coût de revient « réel » de chacun des services concernés. La phase de collecte des données qui s'est échelonnée de mai à décembre 2011 prit plusieurs formes. En effet, les informations nécessaires pour la collecte des données furent extraites de deux sources soit, les documents internes de l'organisation ainsi que durant les réunions de travail.

4.3.1 Les documents internes

Les documents internes de l'organisation qu'ils soient imprimés ou informatiques constituent la première source d'informations consultée. C'est au sein de ces documents que plusieurs données pertinentes ont pu être identifiées, retenues, voire calculées afin de servir l'analyse. À ce sujet, nous pouvons ajouter que le volume et la qualité des données disponibles ou à croiser au sein des documents consultés en font des sources d'informations très pertinentes.

Voici à titre d'informations, la liste des documents sélectionnés pour la richesse des données connexes au processus d'analyse des services du CAPS Léopold-Gagnon :

- Compte de résultats de l'année 2010-2011, à jour au 30 avril 2011
- Grilles horaires des services récréosportifs concernés
- Tarification des services récréosportifs concernés
- Organigramme de l'organisation
- Données physiques de l'organisation (surfaces et volumes)
- Logiciel de gestion du CAPS Léopold-Gagnon – *Gestionnaire*
- Logiciel de gestion des entrées du CAPS Léopold-Gagnon

Nous pouvons compléter ces éléments en ajoutant que les éléments comptables d'un exercice financier révolus ainsi que les caractéristiques spécifiques de chacun des services analysés se placent également comme des données incontournables pour l'analyse. Tout d'abord, mentionnons que le fait de traiter des données financières finales nous permet de supprimer l'évolution et la variation des données au cours du temps. Cela nous permet ainsi de travailler avec des données finales et invariantes. De plus, les caractéristiques spécifiques des services nous permettent de mieux circonscrire et borner le traitement des données ainsi que leur analyse. Celles-ci peuvent également raffiner le traitement des données voire constituer des composantes intéressantes (ex. clefs de répartition, unités de mesure, etc.). Les principales composantes des services analysés constituent par conséquent des informations pertinentes. Nous pouvons préciser que ces

éléments constituent tant des données primaires que des données secondaires puisque celles-ci pourront être utilisées avec ou sans traitement.

Les principales composantes des services analysés ayant été présentées précédemment, intéressons-nous de plus près aux éléments comptables. L'analyse des coûts se nourrit des données comptables. Dès lors, ces données indispensables constituent les informations primaires à traiter dans le cadre de ce type d'analyse. Dans notre cas, il est incontournable de disposer de l'inventaire des charges de l'ensemble de l'organisation à l'étude (et non uniquement de l'objet analysé). C'est ainsi que les données relatives à l'exercice financier 2010-2011 du CAPS Léopold-Gagnon constituent un point de départ essentiel. L'inventaire des charges du CAPS Léopold-Gagnon est ainsi présenté au sein du tableau 13 suivant. Précisons que ce dernier est la division réelle des comptes de coûts du CAPS Léopold-Gagnon qui se divise en trois parties soit, les dépenses responsables, les dépenses non-responsables et les autres dépenses responsables. Nous pouvons mentionner que l'inventaire des charges transmis présente une spécificité notable. Effectivement, une opération comptable a été réalisée au sein de l'exercice financier 2010-2011. Un ajustement comptable visant à aligner l'exercice financier 2010-2011 du CAPS Léopold-Gagnon sur l'année gouvernementale fut opéré. Autrement dit, à défaut de se concentrer sur douze mois d'analyse, notre analyse porte sur un exercice financier qui s'étend du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011, soit onze mois au lieu de douze.

Tableau 13

Inventaire des charges du CAPS Léopold-Gagnon

Dépenses responsables		Autres dépenses responsables
Direction	Frais congrès perfectionnement perso. non-enseignant	Service public - Téléphonie
Étudiants	Frais de voyage - Déplacement séjour personnel	Service public - Électricité
Étudiants 2ieme cycle	Frais de voyage - Travaux Terrain	Location - Mobilier et appareils
Professionnels	Congrès et colloquies	Location - Véhicules
Personnel de bureau	Frais de représentation	Location - Installation équipements sportifs
Bureau supplémentaire	Frais de représentation- Activités sociales	Équipement informatique (NS)
Personnel metiers	Compte temporaire redistribution et contribution	Appareillage, outillage, équipement audiovisuel (NS)
Métier supplémentaire	Fournitures matérielles - Fournitures bureau	Logiciel (NS)
Honoraire professionnel - Paie	Fournitures matérielles - Timbres	Frais fin - Frais d'intérêt
	Fournitures matérielles - Impressions internes	Frais fin - Frais de banque
Dépenses non-responsables	Fournitures matérielles - Fournitures spéciales	Entretien réparation - Mobilier Appareils Achats
Professionnels contractuels	Honoraires professionnels - Compte à payer	Amortissement - Bâtisse
Avantages sociaux	Services contractuels - Publicité	SOCAN
	Services contratuels - Entretien ménager	

(NS) : Non-subventionné

4.3.2 Les réunions de travail

C'est à l'occasion de plusieurs réunions de travail avec les gestionnaires que la collecte des données prit également place. Ces rencontres de travail, réalisées avec deux intervenants du CAPS Léopold-Gagnon, ont constitué une deuxième source d'informations très riche. Le directeur du CAPS Léopold-Gagnon ainsi que le responsable des plateaux sportifs ont guidé la collecte des données et leur traitement en qualité de gestionnaires. Six rencontres, dont une rencontre introductive et cinq rencontres de travail sur les objets d'étude, ont ainsi été nécessaires pour préciser le traitement des données comptables. Les données complémentaires collectées lors de ces réunions de travail ont permis de poursuivre l'analyse en lien direct avec la réalité de l'organisation et des services analysés mais également selon les besoins et intérêts de ses gestionnaires. À ce sujet, nous pouvons traiter du déroulement de ces rencontres. Mentionnons l'importance pour l'équipe de travail d'aborder chacune des étapes de l'analyse en connaissance de cause. À cette fin, chaque étape se voyait introduite avec une présentation succincte de ses fondements et objectifs propres. De plus, afin de s'assurer d'avoir une compréhension similaires des principales notions, la diffusion de mémos présentant chacun des concepts abordés fut réalisée (ex. charge incorporable et non incorporable, charges directe et indirecte, etc.). La présentation des mémos est consultable à l'appendice A de ce mémoire. Les réunions de travail ont permis d'obtenir de nombreuses informations concernant le fonctionnement interne de l'organisation, concernant les besoins des gestionnaires, mais également sur le contenu des différents compte de charges ainsi que dans le traitement des charges elles-mêmes (répartition, affectation, ventilation, etc.). Comme nous venons de le suggérer, c'est à

l'occasion de ces rencontres que les gestionnaires étaient amenés à participer pleinement, c'est-à-dire à se positionner vis-à-vis de l'analyse des coûts en cours et des décisions s'y rattachant.

4.4 Stratégie d'analyse des données

Les données recueillies auprès des diverses sources d'informations (documents internes et réunions de travail) ont subi un traitement spécifique. En effet, il est de première importance de mentionner que l'analyse des données fut réalisée en suivant chacune des étapes du processus d'analyse des coûts, en partenariat avec les gestionnaires du CAPS Léopold-Gagnon. De plus, le traitement des données fut opéré en fonction du coût de revient visé pour chacun des services analysés. C'est ainsi qu'au sein de chacune de ces étapes, le traitement des données fut la conséquence directe des choix portés par les gestionnaires du CAPS Léopold-Gagnon. Quant aux opérations sur les charges (calcul, ventilation, répartition), celles-ci furent constamment motivées par l'obtention du coût de revient réaliste du service en question. La nature des choix ainsi que le détail des opérations réalisées sur les données lors de l'application du processus d'analyse seront d'ailleurs exposés au chapitre suivant.

Comme nous avons pu le mentionner, plusieurs données furent collectées lors des réunions de travail. Ces données sont le fruit de l'application du processus d'analyse aux services concernés. En effet, aucun guide d'entretien ni aucune autre stratégie ne fut retenue si ce n'est celle de guider la collecte au travers du processus d'analyse.

À présent, il est important de s'attarder sur le postulat de base auquel nous sommes confrontés dans cette recherche ainsi que l'application du processus d'analyse, la subjectivité.

4.5 Subjectivité de la méthodologie et de l'analyse des données

Comme nous avons eu l'occasion de le rappeler au début de cette recherche, nous considérons d'emblée que le coût de revient est un mythe (Oger, 2001), dès lors, « [...] on doit se contenter de vivre avec des coûts approximatifs » (Mévellec, 1995, p.84). Autrement dit, nous nous devons de composer avec un fait majeur et central établi dans le cadre de l'analyse des coûts, la subjectivité du processus et des résultats qui en découlent. Il est essentiel de conserver à l'esprit que l'ensemble des démarches d'analyse des coûts ne sont en mesure d'identifier le « vrai » coût de revient d'un service de façon rationnelle et raisonnée. Partant de cet état de fait, nous pouvons préciser que cette recherche tend à se rapprocher le plus précisément possible du « vrai » coût de revient des services récréosportifs identifiés. Bien que nous cherchions à nous rapprocher le plus possible de la réalité (coût de revient « réel »), nous ne devons pas perdre de vue l'impasse et le mythe qui entourent le calcul du coût de revient. Par conséquent, la meilleure manière d'obtenir un coût de revient « réaliste » est subjective. Notre recherche et les résultats chiffrés qui en découlent sont donc empreints d'une certaine subjectivité. Effectivement, dès le départ, nous donnons le choix des objets à analyser (activités, équipements, services) au regard des besoins des gestionnaires. De plus, au fil des étapes ceux-ci réalisent des choix qui leur sont

propres engendrant ainsi une certaine forme de subjectivité pour l'ensemble de l'analyse. Néanmoins, le chercheur, l'analyste, veille à ce que les choix et traitements des charges effectués le soient avec un maximum de rigueur. C'est pourquoi, nous pouvons ajouter que l'application du processus d'analyse des coûts place le chercheur, l'analyste, au centre de la démarche. Acteur essentiel, ce dernier est tributaire du degré de subjectivité dont l'organisation fait preuve (choix et décisions des gestionnaires, nature et précision des comptes de charges et des divisions). En conséquence de quoi, ce collaborateur doit composer avec la nature de l'organisation et des éléments sur lesquels les gestionnaires se positionnent. Attardons-nous à présent aux considérations d'ordre éthique entourant la réalisation de cette recherche.

4.6 L'éthique

D'un point de vue éthique nous sommes en mesure de formuler plusieurs remarques fondamentales. Un premier point nous permet de préciser que cette recherche ne concerne pas directement les êtres humains. Cependant, par précaution, nous pouvons malgré tout faire état de certaines règles essentielles à appliquer dont Contandriopoulos et al. (1990) purent nous faire part.

Tout d'abord, dans un souci de clarté et de transparence et cela en vue d'une prise de décision éclairée et en bonne et due forme, les gestionnaires sollicités pour participer à notre étude ont tous reçu l'information nécessaire à la bonne compréhension de la recherche. En effet, le choix de participer ou non à l'étude se veut libre (consentement libre), éclairé et

lucide ce qui implique une possibilité de retrait en tout temps de la part des gestionnaires et de l'organisation elle-même (consentement clairement exprimé).

De même, il est essentiel de garantir et assurer une complète confidentialité à l'égard des données de la structure. Le respect de la confidentialité et du caractère privé et stratégique des données se place comme une mesure essentielle. Préserver l'intégrité des intervenants et personnes concernées ainsi que la confidentialité des éléments mis gracieusement à notre disposition sont primordiaux. Nous faisons notamment référence aux données relatives au personnel de l'organisation et notamment aux salaires de ses intervenants.

Les résultats qui découleront de cette étude seront sujets à l'interprétation du chercheur. Cependant, il est à préciser que celle-ci se doit être objective et pondérée afin de ne pas influencer les gestionnaires et décideurs dans leurs choix stratégiques et de gestion. Le chercheur ne doit pas être tributaire ou pris à partie des décisions et orientations prises par la structure étudiée suite à la divulgation des résultats et de l'interprétation de ceux-ci. Les recommandations en termes de respect éthique ne sont pas nombreuses mais représentent en revanche des aspects essentiels dans la réalisation de cette recherche.

Résultats, analyse des données

Ce chapitre a pour but de présenter les résultats obtenus à partir de l'utilisation du processus d'analyse du coût de revient développé. Rappelons que l'application du processus d'analyse en question fut réalisée de concert avec les gestionnaires du CAPS Léopold-Gagnon. Conformément au modèle établi, ces derniers ont ainsi eu la responsabilité de guider le traitement de chacune des données. Nous pouvons mentionner également que ce chapitre se divise en quatre sections, chacune relative à un objet d'analyse différent. Nous aborderons tout d'abord l'analyse du coût de revient d'un cours collectif du secteur aérobic (cours de cardiomilitaire) puis du secteur aérobic lui-même. Ensuite, nous nous concentrerons sur l'étude des activités libres de raquettes (badminton libre et tennis libre) puis finalement, la salle d'entraînement. Ces quatre objets d'analyse se présentent comme des entités (services libres ou dirigés, secteur, équipement) distinctes de l'organisation à l'étude. Dès lors, afin d'identifier le coût de revient le plus objectif et représentatif possible pour chacun de ces services, nous appliquerons le processus d'analyse développé. À ce sujet, nous débuterons chacune des analyses à l'étape 3 du processus puisque nous avons présenté au sein des chapitres précédents de nombreuses données concernant les étapes 1 et 2 de celui-ci⁹.

⁹ Étape 1 : Présentation de la structure, définition du besoin, du coût de revient recherché et des bornes de l'analyse.

Étape 2 : Transmission des données comptables.

De plus, plusieurs mises en situation et exemples sont développés afin de mieux contextualiser les résultats produits. Étant donné le volume conséquent de données à présenter, nous présentons au sein de ce chapitre les données et tableaux les plus synthétiques et pertinents tandis que les éléments complémentaires illustrant notamment les calculs sont placés en annexe de ce mémoire par souci de commodité, de présentation et de lisibilité. Plusieurs renvois aux annexes sont donc réalisés au travers de ce chapitre.

5.1 Cours collectif en salle aérobie, cardiomilitaire

Après avoir complété les étapes 1 et 2 du processus d'analyse, celui-ci nous invite à traiter d'incorporabilité ou non des charges ainsi que de spécificité ou non des engagements au sein des étapes 3 et 4. Ainsi, abordons ci-après le traitement des données relatives à un cours collectif en salle aérobie considéré au travers de ces deux étapes mais également des éléments justifiant et précisant les choix réalisés afin d'appuyer les décisions et résultats obtenus. Pour l'occasion, nous considérerons un cours de cardiomilitaire.

Tableau 14

Étapes 3 et 4 - Cardiomilitaire - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI ¹⁰	CI ¹¹		Justification(s) et précision(s)	
			CD ¹²	CID ¹³		
Dépenses responsables						
51111	Direction			X	Direction générale, responsabilité et tâches associées	A ¹⁴
51321	Étudiants		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	374 137,00 \$
51322	Étudiants 2ieme cycle		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	0,00 \$
51411	Professionnels			X	Responsable de secteur, tâches associées et indirectes	220 751,70 \$
51611	Personnel de bureau			X	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	210 839,90 \$
51660	Bureau supplémentaire			X	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	8 883,90 \$
51711	Personnel métiers			X	Préparation du plateau et matériel, tâches multiples indirectes	179 788,40 \$
51760	Métier supplémentaire	X			Concerne uniquement l'évènementiel et non l'objet	
55312	Honoraire professionnel - Paie	X			Concerne l'intervention d'une firme privée et non l'objet	

¹⁰ CNI : Charge Non-Incorporable¹¹ CI : Charge Incorporable¹² CD : Charge Directe¹³ CID : Charge Indirecte¹⁴ Certains montants sont remplacés par des lettres pour des raisons d'ordre éthique et de confidentialité des données personnelles. Nous faisons ici référence aux données personnelles, soit les salaires des employés du CAPS Léopold-Gagnon lorsqu'il est possible d'isoler le salaire d'un individu en particulier.

Tableau 14 (suite)

Étapes 3 et 4 - Cardiomilitaire - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CID		
Dépenses non-responsables						
51429	Professionnels contractuels		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	172 225,10 \$
52110	Avantages sociaux		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	236 218,10 \$
Autres dépenses responsables						
53014	Fr congrés perf. Pers. N-Ens.			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	2 408,10 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	1 117,60 \$
53113	Fr voy-travaux Terrain	X			Concerne un autre secteur (jeunesse)	
53115	Congrès Colloque			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	2 024,90 \$
53211	Frais de représentation			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	1 500,00 \$
53215	Fr représ-Activ sociales	X			Ne concerne pas les cours du secteur aérobic	
54011	CPTÉ Tempo redistrib-contribution			X	Concerne le secteur aérobic (droit d'auteurs, SOCAN, ARAQ)	1 163,40 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	4 590,40 \$
54213	Fourn Mat-Timbres			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	3 425,10 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	12 766,30 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	57 638,70 \$
55314	Hon Prof-CPT à payer	X			Compte de transit	
56219	Serv Contract-Publicité			X	Concerne CAPS + secteur aérobic, pas directement le cours	9 624,10 \$
56291	Serv contrat-Ent Menager	X			Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	

Tableau 14 (suite)

Étapes 3 et 4 - Cardiomilitaire - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CID		
Autres dépenses responsables						
56320	Serv Pub-Téléphonique Telegr			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	2 480,70 \$
56330	Serv. Pub-Électricité	X			Subvention de fonctionnement, pris en charge par l'université	
57224	Loc-Mob App	X			Ne concerne pas les cours du secteur aérobic	
57226	Location-Véhicules			X	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	1 434,30 \$
57228	Loc-Instal Equip sport	X			Ne concerne pas les cours du secteur aérobic	
57513	Équip Inform Non-Subventionne	X			Ne concerne pas les cours du secteur aérobic	
57523	Equip Spe Ens Rech Non Subv		X		Système de son directement rattaché à l'objet	21 187,40 \$
57553	Logiciel non-subventionné	X			Ne concerne pas les cours du secteur aérobic	
57710	Fr Fin-Frais D'Intérêt	X			Ne concerne pas les cours du secteur aérobic	
57711	Fr Fin-Frais de Banque	X			Ne concerne pas les cours du secteur aérobic	
58113	Ent Repar-Mob App Achats			X	À intégrer même si ne concerne pas directement le cours	32 367,60 \$
58360	Amort-Bâtisse			X	À intégrer même si ne concerne pas directement le cours	400 400,00 \$

Le tableau 14 présente les choix réalisés lors du traitement des charges du CAPS Léopold-Gagnon pour un cours de cardiomilitaire. À ce stade, nous pouvons noter la distinction qui est réalisée entre les charges incorporables et les charges non-incorporables. Mentionnons également que les charges non-incorporables se retrouvent évincées de l'analyse tandis que les charges incorporables sont pour leur part scindées entre, d'une part, les charges directes et, d'autre part, les charges indirectes. Autrement dit, à ce stade de l'analyse, les éléments de coûts impliqués dans la construction du coût de revient du cours collectif en salle aérobie sont identifiés et retenus afin de poursuivre la démarche. Ceux-ci relèvent de choix spécifiques en lien avec la politique, la vision mais également la réalité même de l'organisation et des services en son sein.

L'étape 5, quant à elle, nous invite à regrouper les éléments de coûts directement associés au cours cardiomilitaire. Nous faisons ici référence aux charges directes pures mais également à la partie des charges semi-directes concernant directement l'objet. Pour information, les calculs relatifs à l'obtention des coûts directs sont détaillés au sein de l'appendice B. Pour l'heure, cette section présente les résultats les plus probants de l'analyse (tableau 15) en révélant le montant des charges directes retenues à l'issue des choix et calculs réalisés. De plus, ce dernier tableau identifie le coût direct hebdomadaire, le coût direct d'un cours collectif du secteur aérobie ainsi que le coût direct d'une séance.

Tableau 15

Étape 5 – Cardiomilitaire - Affectation des charges directes

Montant des charges directes pour l'exercice considéré, coût direct	13 361,60 \$
Nombre de semaines de cours collectif en salle aérobie ¹⁵	28
Coût direct hebdomadaire pour les cours collectifs en salle aérobie	477,20 \$
Nombre de cours collectif en salle aérobie	15
Coût direct pour un cours collectif en salle aérobie	890,80 \$
Nombre de séances de cours collectifs en salle aérobie	420
Coût direct pour une séance d'un cours collectif en salle aérobie	82,90 \$

Considéré de façons uniformes, les cours du secteur aérobie concentrent un total de 13 361,60 \$ de charges directes et cela sur l'ensemble de l'exercice financier considéré. Ainsi, lorsque l'on traite quelque peu ce coût direct, celui-ci représente 477,20 \$ par semaine et 890,80 \$ par cours du secteur. De plus, une séance du cours cardiomilitaire concentre 82,90 \$ de charges directes. En effet, afin d'obtenir un coût hebdomadaire, il nous suffit de diviser le coût considéré par le nombre de semaines :

- Obtention du coût de revient hebdomadaire (CR h) :

$$\text{CR h} = \frac{\text{Somme des charges retenues}}{\text{Nombre de semaines considérées}}$$

¹⁵ Quinze cours collectifs sont dispensés en salle aérobie. Les cours s'échelonnent durant quatorze semaines à l'automne, quatorze semaines à l'hiver et six semaines au printemps pour un total de trente-quatre semaines par année. Notre analyse porte sur un exercice financier qui s'étend pour sa part du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011 soit onze mois au lieu de douze. Nous sommes effectivement tributaire d'un ajustement comptable visant à ajuster l'exercice financier 2010-2011 du CAPS Léopold Gagnon sur l'année gouvernementale. De plus, la session de cours printanière débute le 1^{er} mai 2010 et achève le 15 juin 2011, signifiant ainsi que celle-ci s'établit sur deux exercices financiers distincts. Par souci d'objectivité et de simplicité, nous ne considérons pas la session printanière de cours collectifs en salle aérobie de l'exercice financier 2010-2011.

- Obtention du coût de revient hebdomadaire (A_h), où (A_h) réfère au salaire hebdomadaire de la direction, issu du compte 51 111, A' correspond au salaire de la direction retenu dans le cadre du calcul du coût de revient hebdomadaire (A_h), 1,14 % s'attachent au coefficient d'imputation calculé et 28 le nombre de semaines considérées :

$$A_h = \frac{(A' \times 1,14 \%)}{28}$$

Nous sommes en mesure de suivre le même raisonnement lorsque nous cherchons à obtenir un coût à la séance.

- Obtention du coût de revient d'une séance (CR_s) :

$$CR_s = \frac{\text{Somme des charges retenues}}{\text{Nombre de séances considérées}}$$

- Obtention du coût de revient d'une séance (A_s), où (A_s) réfère au salaire à la séance de la direction, issu du compte 51 111, A' correspond au salaire de la direction retenu dans le cadre du calcul du cout de revient à la séance (A_s), 1,14 % s'attachent au coefficient d'imputation calculé et 420 au nombre de séances considérées :

$$A_s = \frac{(A' \times 1,14 \%)}{420}$$

La sixième étape nous propose de nous concentrer sur les charges indirectes de ce service. À cet égard, nous nous devons d'identifier au préalable les montants indirects qui sont réellement à considérer dans le calcul du coût de revient du cours concerné. Il s'agit de préparer les données avant le traitement de ceux-ci puisque les montants transmis par

l'organisation ne sont pas forcément les montants exacts à retenir pour le calcul. Par conséquent, il est pertinent d'identifier les montants à conserver pour la suite des opérations. Pour ce faire, le tableau 16 présente l'ensemble des charges indirectes considérées dans le traitement des coûts indirects du cours collectif en salle aérobie à l'étude.

Tableau 16

Étape 6 – Cardiomilitaire - Préparation des données indirectes avant affectation au coût

No.de compte	Description du compte	CHARGE INDIRECTE	Montant transmis en \$ CAD	Montant retenu en \$ CAD
51111	Direction	Direction générale, responsabilité et tâches associées	A ¹⁶	100 % de A
52110	Avantages sociaux direction	25%	25 % de A	25 % de A
51611	Personnel de bureau	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	210 839,90 \$	210 839,90 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	25%	52 710,00 \$	52 710,00 \$
51660	Bureau supplémentaire	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	8 883,90 \$	8 883,90 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	25%	2 221,00 \$	2 221,00 \$
51411	Professionnels	Responsable de secteur, tâches associées et indirectes	220 751,70 \$	B ¹⁷
52110	Avantages sociaux prof.	25%	55 187,90 \$	25 % de B
51711	Personnel métiers	Préparation du plateau et matériel, tâches multiples indirectes	179 788,40 \$	179 788,40 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	25%	44 947,10 \$	44 947,10 \$

¹⁶ Certains montants sont remplacés par des lettres pour des raisons d'ordre éthique et de confidentialité des données personnelles. Nous faisons ici référence aux données personnelles, soit les salaires des employés du CAPS Léopold-Gagnon lorsqu'il est possible d'isoler le salaire d'un individu en particulier.

¹⁷ Voir note précédente.

Tableau 16 (suite)

Étape 6 – Cardiomilitaire - Préparation des données indirectes avant affectation au coût

No.de compte	Description du compte	CHARGE INDIRECTE	Montant transmis en \$ CAD	Montant retenu en \$ CAD
53014	Fr congres perf. Pers. N-Ens.	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	2 408,10 \$	2 408,10 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	1 117,60 \$	1 117,60 \$
53115	Congrès Colloque	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	2 024,90 \$	2 024,90 \$
53211	Frais de représentation	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	1 500,00 \$	1 500,00 \$
54011	CPTE Tempo redist-contribution	Concerne le secteur aérobic (droit d'auteurs, SOCAN, ARAQ)	1 163,40 \$	216,00 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	4 590,40 \$	4 590,40 \$
54213	Fourn Mat-Timbres	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	3 425,10 \$	3 425,10 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	12 766,30 \$	12 766,30 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	57 638,70 \$	57 638,70 \$
56219	Serv Contract-Publicite	Concerne le CAPS et le secteur aérobic, pas directement le cours	9 624,10 \$	9 624,10 \$
56320	Serv Pub-Téléphonique Telegr	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	2 480,70 \$	2 480,70 \$
57226	Location-Véhicules	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	1 434,30 \$	1 434,30 \$
58113	Ent Repar-Mob App Achats	À intégrer même si ne concerne pas directement le cours	32 367,60 \$	32 367,60 \$
58360	Amort-Bâtisse	À intégrer même si ne concerne pas directement le cours	400 400,00 \$	400 400,00 \$

Le tableau 16 présente ainsi l'ensemble des charges indirectes ainsi que les montants retenus dans le cadre de l'analyse du cours cardiomilitaire. Une fois ces données préparées et prêtes à être traitées, nous nous devons d'identifier les unités de mesure communes, les coefficients, pourcentages, et clefs de répartition qui permettent l'affectation des charges indirectes au compte de coût du cours de cardiomilitaire. Pour ce faire, étant donné la particularité de la structure à l'étude, étant donné la multitude de secteurs, de services et de centres d'analyse, l'unité de mesure commune retenue se veut un amalgame de plusieurs éléments. Le tableau 17 concentre par conséquent les données utiles à la définition de ce coefficient. Celui-ci tient compte d'éléments relatifs au volume des tâches réalisées par le personnel eu égard à un cours collectif en salle aérobie, mais également du nombre de secteurs de l'organisation et de sous-secteurs des cours de groupe.

Tableau 17

Étape 6 – Cardiomilitaire - Construction du coefficient d'affectation des charges indirectes

Ratio	Part de responsabilité accordée aux tâches relatives au fonctionnement courant des services du CAPS. (ex. 90 % de responsabilité en ce qui concernent les services courants et 10 % d'activités autres et exceptionnelles)
Secteurs	11 secteurs de l'organisation: <ul style="list-style-type: none"> • Administration • Aquatique • Communications • Cours de groupe • Interuniversitaire • Intramuros • Jeunesse • Location plateaux • Récréatif • Salle d'entraînement • OSBL
Sous-secteurs	4 sous-secteurs de conditionnement physique de groupe (cours de groupe): <ul style="list-style-type: none"> • Aérobic • Gymnase • 50 ans et + • Clientèle spécialisée

Afin d'illustrer l'utilisation des données présentées au sein du tableau 17, considérons en guise d'exemple le cas d'un membre du personnel du CAPS Léopold-Gagnon dont les tâches professionnelles s'établissent au sein de onze secteurs différents de l'organisation et quatre sous-secteurs des cours de groupe à hauteur de 30 % de ses fonctions. Cet intervenant, considéré comme une source de charges indirectes pour le cours collectif

en salle aérobie, perçoit un salaire net annuel de 50 000 \$. Considérant l'organisation du CAPS Léopold-Gagnon, intéressons-nous au calcul de la clef de répartition :

Participation = 30 %

Secteurs = 11

Sous-secteurs = 4

D'après la méthode des coefficients globaux nous sommes en mesure d'identifier la clef de répartition que nous utiliserons dans le cadre de l'affectation de la charge indirecte salaire. Ainsi, en répartissant le pourcentage des fonctions accordées par cet intervenant aux différents secteurs et sous-secteurs, nous sommes en mesure d'obtenir sa contribution en pourcentage au cours sélectionné :

- Coefficient d'affectation retenu pour l'imputation de la charge indirecte salaire :

$$30 \% / 11 / 4 = 0,68 \%$$

Dans le cadre de cet exemple, le coefficient d'affectation retenu pour l'imputation de la charge indirecte salaire est 0,68 %. Autrement dit, cela représente après affectation au compte de coût une dépense d'un montant de 340 \$ ($50\,000 \$ \times 0,68 \% = 340 \$$).

Nous utilisons ainsi le même raisonnement lors du traitement des charges indirectes du cours de cardiomilitaire. Retrouvons ainsi l'ensemble des coefficients d'affectation associés aux charges indirectes de l'objet à l'étude ainsi que leur nature et justification au sein du tableau 18 ci-après.

Tableau 18

Étape 6 – Cardiomilitaire - Coefficient d'affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient

No.de compte	Description du compte	Nature du coefficient et justification	Coefficient		Montant imputé en \$ CAD
51111	Direction	Temps et responsabilité aux tâches	50 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	1,14%	1 499,80 \$
52110	Avantages sociaux direction	Temps et responsabilité aux tâches	50 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	1,14%	375,00 \$
51611	Personnel de bureau	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,25%	4 743,90 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,25%	1 186,00 \$
51660	Bureau supplémentaire	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 9 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	222,10 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 9 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	55,50 \$
51411	Professionnels	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	1 750,00 \$
52110	Avantages sociaux prof.	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	437,50 \$
51711	Personnel métiers	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	4 494,70 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	1 123,70 \$

Tableau 18 (suite)

Étape 6 – Cardiomilitaire - Coefficient d'affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient

No.de compte	Description du compte	Nature du coefficient et justification	Coefficient		Montant imputé en \$ CAD
53014	Fr congres perf. Pers. N-Ens.	Implication pour l'objet	100 %, 9 secteurs, 4 sous-secteurs	2,78%	66,90 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers	Implication pour l'objet	100 %, 9 secteurs, 4 sous-secteurs	2,78%	31,00 \$
53115	Congrès Colloque	Implication pour l'objet	100 %, 9 secteurs, 4 sous-secteurs	2,78%	56,30 \$
53211	Frais de représentation	Implication pour l'objet	100 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	2,27%	34,10 \$
54011	CPTE Tempo redist-contribution	Choix gestionnaires SOCAN			216,00 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	2,27%	104,30 \$
54213	Fourn Mat-Timbres	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	2,27%	77,85 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	2,27%	290,10 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 8 secteurs, 4 sous-secteurs	3,13%	1 801,20 \$
56219	Serv Contract-Publicite	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	2,27%	218,70 \$
56320	Serv Pub-Téléphonique Telegr	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 11 secteurs, 4 sous-secteurs	2,27%	56,40 \$
57226	Location-Véhicules	Implication pour l'objet	100 %, 9 secteurs, 4 sous-secteurs	2,78%	39,80 \$
58113	Ent Repar-Mob App Achats	Implication pour l'objet	100 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	809,20 \$
58360	Amort-Bâtisse	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 10 secteurs, 4 sous-secteurs	2,50%	10 010,00 \$
Total Tableau 18					29 700,00 \$

La contribution de chacun des coûts indirects ayant été identifiée, nous sommes en mesure de regrouper l'ensemble de ces charges afin de dégager le coût de revient indirect total de l'objet analysé, nous traitons ainsi au tableau 19 de l'affectation des charges indirectes au compte de coûts à l'étape 7 du processus d'analyse.

Tableau 19

Étape 7 – Cardiomilitaire - Affectation des charges indirectes

Montant des charges indirectes pour l'exercice considéré, coût indirect		29 700,00 \$
Nombre de semaines de cours collectifs en salle aérobie ¹⁸	28	
Coût indirect hebdomadaire pour les cours collectifs en salle aérobie		1 060,70 \$
Nombre de cours collectifs en salle aérobie	15	
Coût indirect pour un cours collectif en salle aérobie		1 980,00 \$
Nombre de séances de cours collectifs en salle aérobie	420	
Coût indirect pour une séance d'un cours collectif en salle aérobie		70,70 \$

Comme nous pouvons nous en rendre compte, les charges indirectes représentent 29 700 \$, signifiant ainsi une dépense de 1 060,70 \$ par semaine de cours et 1 980 \$ par cours du secteur aérobie. Les charges indirectes occupent ainsi 46 % du montant des charges totales d'une séance de cours en salle aérobie (70,70 \$) tandis que les charges directes pour leur part concernent 54 % (82,90 \$) de ces mêmes charges. À l'issue de ces

¹⁸ Quinze cours collectifs sont dispensés en salle aérobie. Les cours s'échelonnent durant quatorze semaines à l'automne, quatorze semaines à l'hiver et six semaines au printemps pour un total de trente-quatre semaines par année. Notre analyse porte sur un exercice financier qui s'étend pour sa part du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011 soit onze mois au lieu de douze. Nous sommes effectivement tributaire d'un ajustement comptable visant à ajuster l'exercice financier 2010-2011 du CAPS Léopold Gagnon sur l'année gouvernementale. De plus, la session de cours printanière débute le 1^{er} mai 2010 et achève le 15 juin 2011, signifiant ainsi que celle-ci s'établit sur deux exercices financiers distincts. Par souci d'objectivité et de simplicité, nous ne considérons pas la session printanière de cours collectifs en salle aérobie de l'exercice financier 2010-2011.

7 étapes successives du processus d'analyse des coûts de revient d'un service récréosportif, nous sommes en mesure d'identifier les coûts de revient direct et indirect du cours collectif en salle aérobie. De plus, il est aisé à ce stade d'obtenir les montants globaux associés à l'offre du service, soit en réalisant la somme des coûts directs et des coûts indirects tel que développé ci-dessous (tableau 20).

Tableau 20

Cardiomilitaire - Regroupement des charges directes et des charges indirectes

Montant des charges directes et indirectes pour l'exercice considéré, coût indirect	43 061,60 \$
Nombre de semaines de cours collectifs en salle aérobie ¹⁹	28
Coût total hebdomadaire pour les cours collectifs en salle aérobie	1 537,90 \$
Nombre de cours collectifs en salle aérobie	15
Coût total pour un cours collectif en salle aérobie	2 870,80 \$
Nombre de séances de cours collectifs en salle aérobie	420
Coût total pour une séance d'un cours collectif en salle aérobie	10,40 \$

À l'issue du tableau 7, nous pouvons dénoter que le montant total des charges de l'exercice financier 2010-2011 associé à l'ensemble des cours collectifs en salle aérobie (exception faite des cours de la session de printemps) s'élève à 43 061,66 \$ (CD + CID = 13 361,60 \$ + 29 700,00 \$), soit 1 537,91 \$ par semaine de cours.

¹⁹ Quinze cours collectifs sont dispensés en salle aérobie. Les cours s'échelonnent durant quatorze semaines à l'automne, quatorze semaines à l'hiver et six semaines au printemps pour un total de trente-quatre semaines par année. Notre analyse porte sur un exercice financier qui s'étend pour sa part du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011 soit onze mois au lieu de douze. Nous sommes effectivement tributaire d'un ajustement comptable visant à ajuster l'exercice financier 2010-2011 du CAPS Léopold Gagnon sur l'année gouvernementale. De plus, la session de cours printanière débute le 1^{er} mai 2010 et achève le 15 juin 2011, signifiant ainsi que celle-ci s'établit sur deux exercices financiers distincts. Par souci d'objectivité et de simplicité, nous ne considérons pas la session printanière de cours collectifs en salle aérobie de l'exercice financier 2010-2011.

Nous pouvons mentionner à ce stade qu'afin de mieux nous représenter la réalité d'un objet mais également afin d'en évaluer l'activité réelle, l'utilisation des unités de mesure est intéressante. Comme nous avons pu le réaliser précédemment, nous sommes en mesure de rattacher les coûts identifiés qu'ils soient directs, indirects voire totaux à des unités caractérisant l'activité de l'objet concerné. Cela est notamment le cas lorsque nous traitons de coûts hebdomadaire et à la séance tels que présentés au sein des tableaux 21 et 22.

Tableau 21

Étape 9 – Cardiomilitaire - Utilisation des unités de mesure (charges directes)

No.de compte	Description du compte	Coût direct hebdomadaire en \$ CAD	Coût direct pour une séance en \$ CAD
51321	Étudiants	388,80 \$	27,80 \$
51322	Étudiants 2ieme cycle	0,00 \$	0,00 \$
51429	Professionnels contractuels	52,70 \$	52,70 \$
52110	Avantages sociaux	Av. Soc. Déjà répartis sur les salaires	
57523	Equip Spec Ens Rech Non Subv	35,70 \$	2,40 \$
Total Tableau 21		477,20 \$	82,90 \$

Tableau 22

Étape 9 – Cardiomilitaire - Utilisation des unités de mesure (charges indirectes)

No.de compte	Description du compte	Coût indirect hebdomadaire en \$ CAD	Coût indirect pour une séance en \$ CAD
51111	Direction	53,60 \$	3,60 \$
52110	Avantages sociaux direction	13,40 \$	0,90 \$
51611	Personnel de bureau	169,40 \$	11,30 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	42,40 \$	2,80 \$
51660	Bureau supplémentaire	7,90 \$	0,50 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	2,00 \$	0,10 \$
51411	Professionnels	62,50 \$	4,20 \$
52110	Avantages sociaux prof.	15,60 \$	1,00 \$
51711	Personnel métiers	160,50 \$	10,70 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	40,10 \$	2,70 \$
		567,40 \$	37,80 \$

Tableau 22 (suite)

Étape 9 – Cardiomilitaire - Utilisation des unités de mesure (charges indirectes)

No.de compte	Description du compte	Coût indirect hebdomadaire en \$ CAD	Coût indirect pour une séance en \$ CAD
53014	Fr congrès perf. Pers. N-Ens.	2,40 \$	0,20 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers	1,10 \$	0,10 \$
53115	Congrès Colloque	2,00 \$	0,10 \$
53211	Frais de représentation	1,20 \$	0,10 \$
54011	CPTE Tempo redist-contribution	7,70 \$	0,50 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	3,70 \$	0,30 \$
54213	Fourn Mat-Timbres	2,80 \$	0,20 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes	10,40 \$	0,70 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial	64,30 \$	4,30 \$
56219	Serv Contract-Publicite	7,80 \$	0,50 \$
56320	Serv Pub-Téléphonique Telegr	2,00 \$	0,10 \$
57226	Location-Véhicules	1,40 \$	0,10 \$
58113	Ent Repar-Mob App Achats	28,90 \$	2,00 \$
58360	Amort-Bâtisse	357,50 \$	23,80 \$
		493,2 \$	33,00 \$
Total Tableau 22		1 060,60 \$	70,80 \$

L'utilisation des unités de mesure nous permet ainsi d'obtenir des coûts spécifiques. Les tableaux 21 et 22 exposent ainsi les principaux montants dont il est question dans le cadre de l'analyse du coût de revient du cours de cardiomilitaire que ce soit à la semaine mais également à la séance et cela pour les charges directes et indirectes. Par conséquent, lorsque l'on opère la synthèse des coûts associés aux charges directes et indirectes, nous sommes en mesure de nous représenter la part occupée par chacun d'entre eux dans le coût de revient global, hebdomadaire voire à la séance tel le tableau 23 l'expose.

Tableau 23

Synthèse des principaux coûts des cours collectifs en salle aérobie

	Charge annuelle pour les cours	Charge hebdomadaire pour les cours (28 semaines)	Charge pour une séance de cours
CHARGES DIRECTES	13 361,60 \$	477,20 \$	82,90 \$
CHARGES INDIRECTES	29 700,00 \$	1 060,70 \$	70,70 \$
TOTAL	43 061,60 \$	1 537,90 \$	153,60 \$

À titre d'exemple, nous pouvons avancer que les charges directes annuelles pour les cours (13 361,60 \$) et hebdomadaires (477,20 \$) représentent 31 % des charges totales. De plus, le montant des charges totales pour une séance de cours est évalué à 153,60 \$.

Il peut être pertinent de rattacher les données collectées à des éléments tels la surface de l'espace de pratique et le nombre d'utilisateurs du service. Cet exercice que nous réalisons à titre d'exemple vise à définir un coût au mètre/pied carré ainsi qu'un coût à l'utilisateur. Cette démarche se veut intéressante dans la gestion de l'offre et des espaces de pratique (activités, location, partage, agrandissement, diminution, réduction d'espaces de pratique) mais également dans la définition du seuil de rentabilité en termes d'utilisateurs (fixation de prix de vente, capacité d'accueil) pour ne citer que ceux-ci.

Pour ce faire, nous tiendrons compte, dans le tableau 24 ci-contre, du coût de revient d'une séance de cours collectif en salle aérobie.

Tableau 24

*Coût de revient d'une séance de cours de cardiomilitaire en fonction
de la surface de la salle de cours aérobie*

Surface de la salle aérobie	Coût de revient
544,2 m ²	0,28 \$ / m ²
5857,7 pi ²	0,03 \$ / pi ²

Ainsi, aux vues du traitement des charges que nous avons réalisé, aux vues des choix opérés par les gestionnaires de l'organisation, aux vues des données comptables transmises, nous pouvons avancer qu'afin d'atteindre l'équilibre dépenses-revenus compris dans le contexte de la présente analyse, chaque mètre carré de la salle d'entraînement doit générer 0,28 \$ par séance.

Voyons à présent au tableau 25 ce qu'il en est concernant les coûts de revient par usager et par séance du service.

Tableau 25

Coût de revient d'une séance de cours cardiomilitaire en fonction du nombre d'usagers d'une séance de cours collectif aérobic

Usagers	Coût de revient
10	15,40 \$
20	7,70 \$
30	5,10 \$
40	3,80 \$
50	3,10 \$

En nous basant sur les résultats développés au sein du tableau 25, nous pouvons avancer que dans le cadre d'une participation à une séance de cours de dix personnes, chacune d'entre elles devraient être en mesure de rapporter 15,40 \$ à l'organisation. De même, si trente personnes assistent à cette même séance, chaque personne doit contribuer à hauteur de 5,10 \$ si l'on vise le point d'équilibre ou seuil de rentabilité.

En tenant compte de ces derniers éléments, nous pouvons également savoir si le cours collectif en aérobic offert aux sessions d'automne 2010 et hiver 2011 au CAPS Léopold-Gagnon était rentable en identifiant le seuil de rentabilité en termes d'usagers d'une séance de cours collectif en aérobic par exemple. Pour ce faire, nous devons tenir compte du coût de revient à la séance pour un cours (153,60 \$) mais également du prix de vente de celui-ci ainsi que du nombre de séance de cours²⁰(voir tableau 26).

²⁰ Deux statuts de participants existent au CAPS Léopold-Gagnon, soit le statut membre et le statut non-membre. Pour l'analyse du seuil de rentabilité de l'organisation, il faut se référer aux recettes par usager les plus faibles. Pour les bienfaits de cet exercice, nous considérons le statut membre puisque celui-ci génère pour des objets d'analyse considérés individuellement le moins de revenus (exclusion faite de l'adhésion au centre).

Tableau 26

Évaluation du seuil de rentabilité d'un cours collectif aérobic pour le statut membre

	Automne 2010	Hiver 2011
Prix membre pour un cours aérobic d'une session	44,00 \$	44,00 \$
Nombre de séances par session	14	14
Revenus membre par séance	3,14 \$	3,14 \$
Seuil de rentabilité en nombre de d'usager	48,87	48,87

$$\text{Seuil de rentabilité en nombre de participants} = \frac{\text{Coût de revient d'une séance}}{\text{Revenus membre par séance}}$$

À partir du coût de revient calculé et des revenus par séance, le modèle permet de conclure qu'il faudrait 48,87 (donc 49) personnes pour assurer la rentabilité de l'activité. Or, sachant que la salle aérobic a une capacité d'accueil maximale de l'ordre de quarante participants dans le cadre d'un cours collectif dispensés de type cardio militaire²¹, nous pouvons d'emblée affirmer que, d'après notre démarche, d'après les choix des gestionnaires et selon les résultats obtenus, un manque à gagner est notable.

L'équation pour le seuil du prix de vente conseillé deviendrait ainsi :

Seuil du prix de vente conseillé =

$$\frac{\text{Coût de revient d'une séance}}{\text{Nombre de participants à la séance}} \times \text{Nombre de séances du cours}$$

²¹ Notons également que certains cours collectifs ont une capacité d'accueil maximale inférieure à quarante participants.

Nous extrapolons quelque peu en avançant qu'avec un prix de vente de 53,75 \$ par cours collectif en aérobic, le CAPS Léopold-Gagnon aurait couvert ses frais sous réserve d'atteindre son seuil maximal en termes de participants.

5.2 Secteur conditionnement physique de groupe en salle aérobic

Il est intéressant de confronter le processus d'analyse à diverses situations afin d'évaluer sa capacité à s'adapter à des cas variés. C'est pourquoi l'analyse d'un secteur est envisagée dans le cadre de ce mémoire comme nous avons pu le mentionner précédemment. C'est ainsi que dans le cas de l'analyse du secteur aérobic, nous pouvons d'emblée avancer que l'analyse précédente est en mesure de nous renseigner avantageusement. Effectivement, l'analyse d'un cours particulier du secteur aérobic (cardiomilitaire) nous a permis de dégager des résultats pertinents dans l'analyse du coût de revient du secteur de ce dernier.

Tout d'abord, il est essentiel de préciser que le traitement des charges aux étapes 3 à 7 suit strictement la même logique que celle présentée ci-avant. En effet, l'analyse du secteur en question ne diffère guère de celle du cours cardiomilitaire. Puisque le cours cardiomilitaire appartient au secteur aérobic, nous sommes en mesure de nous baser sur les analyses et résultats antérieurs. Dès lors, le tableau 27 ci-après expose les données obtenues à la suite de l'étape 7 du processus d'analyse. Bien que celles-ci furent présentées auparavant, dans le cadre de l'analyse d'un cours aérobic, celles-ci concernent ici le secteur aérobic lui-même.

Tableau 27

Secteur aérobic - Regroupement des charges directes et des charges indirectes

Montant des charges directes et indirectes pour l'exercice considéré, coût indirect	43 061,60 \$
Nombre de semaines de cours collectifs du secteur aérobic ²²	28
Coût total hebdomadaire pour les cours collectifs du secteur aérobic	1 537,90 \$

À l'issue du tableau 27, nous pouvons dénoter que le montant total des charges de l'exercice financier 2010-2011 associées au secteur aérobic (exception faite des cours de la session de printemps) s'élève à 43 061,60 \$, soit 1 537,90 \$ par semaine de cours. À raison de vingt-huit semaines de cours pour le secteur aérobic pour l'exercice financier 2010-2011 retenu, il semblerait que pour atteindre son seuil de rentabilité, le secteur aérobic doit être en mesure de générer une recette hebdomadaire de 1 537,90 \$.

De plus, nous pouvons également faire intervenir des éléments tels la surface de l'espace de pratique et le nombre d'usagers du service comme le présente le tableau 28 ci-après. Pour ce faire, nous tiendrons compte du coût de revient du secteur aérobic.

²² Quinze cours collectifs sont dispensés en salle aérobic. Les cours s'échelonnent durant quatorze semaines à l'automne, quatorze semaines à l'hiver et six semaines au printemps pour un total de trente-quatre semaines par année. Notre analyse porte sur un exercice financier qui s'étend pour sa part du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011 soit onze mois au lieu de douze. Nous sommes effectivement tributaire d'un ajustement comptable visant à ajuster l'exercice financier 2010-2011 du CAPS Léopold Gagnon sur l'année gouvernementale. De plus, la session de cours printanière débute le 1^{er} mai 2010 et achève le 15 juin 2011, signifiant ainsi que celle-ci s'établit sur deux exercices financiers distincts. Par souci d'objectivité et de simplicité, nous ne considérons pas la session printanière de cours collectifs en salle aérobic de l'exercice financier 2010-2011.

Tableau 28

Coût de revient en fonction de la surface du secteur aérobic

Surface du secteur aérobic	Coût de revient
544,2 m ²	79,10 \$ / m ²
5 857,7 pi ²	7,30 \$ / pi ²

Le secteur aérobic se cantonnant à la surface de la salle aérobic elle-même, nous pouvons noter que pour être rentable, le secteur en question doit engendrer 79,10 \$ de recettes par mètre carré sur l'ensemble de l'exercice financier retenu soit, 7,30 \$ par pied carré. En ce qui concerne le seuil de rentabilité en nombre d'usagers, nous ne pouvons pas nous avancer sur ce terrain puisque le secteur aérobic n'est pas offert aux usagers en tant que tel. En effet, ce sont les cours du secteur aérobic qui sont proposés aux clients. Dès lors, il serait mal venu de préciser un seuil de rentabilité quelconque pour ce secteur. Cette nuance est importante dans l'étude du secteur aérobic.

Nous avons ainsi pu constater que l'analyse du secteur aérobic n'a nécessité aucune opération supplémentaire à l'analyse du coût de revient d'un cours de ce même secteur. Ce constat trouve sa logique dans le degré d'analyse. Le cours aérobic étudié au sein de la section précédente est l'entité la plus fine du secteur aérobic. Dès lors, lorsque l'on cherche à étudier le coût d'un cours spécifique au sein d'un secteur, nous étudions forcément les montants de charges se rattachant à ce même secteur.

5.3 Activités libres raquettes (badminton, tennis)

Comme nous avons pu l'aborder, notre travail porte également sur des activités que nous pouvons qualifier d'activités libres. En effet, par opposition aux activités dirigées qui se voient encadrées par un intervenant, les activités libres sont offertes aux usagers sans supervision ni encadrement c'est-à-dire sans intervention humaine. Ces activités libres dispensées au CAPS Léopold-Gagnon sont au nombre de cinq et font partie du service de base offert aux usagers des services récréosportifs de l'organisation. L'analyse des coûts en question sera réalisée selon la même approche que celle suivie dans les deux précédents cas étudiés. Il est à présent temps d'aborder en détails l'analyse des coûts de deux de ces cinq activités. Nous faisons ici référence aux activités libres faisant partie des sports de raquettes, soient le badminton libre et le tennis libre. L'appendice C présente ainsi plusieurs données relatives à l'organisation interne des terrains de badminton et de tennis libre au sein du CAPS Léopold-Gagnon, mais également concernant la répartition des heures et séances pour chacune de ces deux activités libres. L'étude de telles données est ainsi en mesure de nous renseigner efficacement sur la gestion et la réalité de l'offre en activités de raquettes pour cette organisation. En outre, le tableau 29 ci-après présente pour sa part la répartition des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements.

Tableau 29

Étapes 3 et 4 – Badminton et tennis libre - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CID		
Dépenses responsables						
51111	Direction			X	Direction générale, responsabilité et tâches associées	A ²³
51321	Étudiants	X			Ne concerne pas l'objet	
51322	Étudiants 2ieme cycle	X			Ne concerne pas l'objet	
51411	Professionnels			X	Responsable de secteur, tâches associées et indirectes	220 751,70 \$
51611	Personnel de bureau			X	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	210 839,90 \$
51660	Bureau supplémentaire			X	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	8 883,90 \$
51711	Personnel métiers			X	Préparation du plateau et matériel, tâches multiples indirectes	179 788,40 \$
51760	Métier supplémentaire	X			Concerne uniquement l'évènementiel et non l'objet	
55312	Honoraire professionnel - Paie	X			Concerne l'intervention d'une firme privée et non l'objet	
Dépenses non-responsables						
51429	Professionnels contractuels	X			Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	
52110	Avantages sociaux			X	Charge à ventiler, concerne les revenus des intervenants	236 218,10 \$

²³ Certains montants sont remplacés par des lettres pour des raisons d'ordre éthique et de confidentialité des données personnelles. Nous faisons ici référence aux données personnelles, soit les salaires des employés du CAPS Léopold-Gagnon lorsqu'il est possible d'isoler le salaire d'un individu en particulier.

Tableau 29 (suite)

Étapes 3 et 4 – Badminton et tennis libre - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CID		
Autres dépenses responsables						
53014	Fr congres perf. Pers. N-Ens.			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	2 408,10 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	1 117,60 \$
53113	Fr voy-travaux Terrain	X			Concerne un autre secteur (jeunesse)	
53115	Congrès Colloque			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	2 024,90 \$
53211	Frais de représentation			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	1 500,00 \$
53215	Fr représ-Activ sociales	X			Ne concerne pas le badminton et le tennis libre	
54011	CPTE Tempo redist-contribution	X			Concerne badminton et tennis (droit d'auteurs, SOCAN, ARAQ)	
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	4 590,40 \$
54213	Fourn Mat-Timbres	X			Ne concerne pas l'objet	
54214	Fourn Mat-Impr. Internes			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	12 766,30 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	57 638,70 \$
55314	Hon Prof-CPT a payer	X			Ne concerne pas l'objet	
56219	Serv Contract-Publicite	X			Ne concerne pas l'objet	
56291	Serv contrat-Ent Menager	X			Ne concerne pas l'objet	
56320	Serv Pub-Téléphonique Telegr	X			Ne concerne pas l'objet	

Tableau 29 (suite)

Étapes 3 et 4 – Badminton et tennis libre - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CID		
Autres dépenses responsables						
56330	Serv. Pub-Électricité	X			Ne concerne pas l'objet	
57224	Loc-Mob App	X			Ne concerne pas l'objet	
57226	Location-Véhicules	X			Ne concerne pas l'objet	
57228	Loc-Instal Equip sport	X			Ne concerne pas l'objet	
57513	Équip Inform Non-Subventionne	X			Ne concerne pas l'objet	
57523	Equip Spe Ens Rech Non Subv	X			Ne concerne pas l'objet	
57553	Logiciel non-subventionné	X			Ne concerne pas l'objet	
57710	Fr Fin-Frais D'Intérêt	X			Ne concerne pas l'objet	
57711	Fr Fin-Frais de Banque	X			Ne concerne pas l'objet	
58113	Ent Repar-Mob App Achats			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	32 367,60 \$
58360	Amort-Btisse			X	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	400 400,00 \$

Au sein du tableau 29, il est possible de noter le tri réalisé concernant les charges relatives aux activités libres raquettes. Nous ne retenons à ce stade que les charges impliquées directement ou indirectement dans la construction du coût de revient de cet objet d'analyse. À ce sujet, nous pouvons constater qu'aucune charge n'est considérée comme une charge directe par les gestionnaires dans cette analyse. Par conséquent, le regroupement des charges directes est nul ce qui se place comme une particularité. Ce cas est surprenant. Par contre, lorsque l'on considère pleinement l'opérationnalisation des activités libres, nous pouvons mieux cerner cet état de fait. En revanche, lorsque nous nous concentrons sur les charges indirectes, il est essentiel de ne tenir compte que des coûts ou portions de coûts spécifiquement associés à l'objet. C'est ainsi que le tableau 30 présente les montants de charges transmis par l'organisation au travers des données comptables ainsi que les montants réellement retenus pour l'analyse. Une sélection est donc réalisée à ce stade afin de retenir les coûts ou portions de coûts spécifiquement concernés par l'objet.

Tableau 30

Étape 6 – Badminton et tennis libre - Préparation des données indirectes avant affectation au coût

No.de compte	Description du compte	CHARGE INDIRECTE	Montant transmis en \$ CAD	Montant retenu en \$ CAD
51111	Direction	Direction générale, responsabilité et tâches associées	A ²⁴	100% de A
52110	Avantages sociaux direction	25%	25 % de A	25 % de A
51611	Personnel de bureau	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	210 839,90 \$	210 839,85 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	25%	52 710,00 \$	52 710,00 \$
51660	Bureau supplémentaire	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	8 883,90 \$	8 883,90 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	25%	2 221,00 \$	2 221,00 \$
51411	Professionnels	Responsable de secteur, tâches associées et indirectes	220 751,70 \$	B ²⁵
52110	Avantages sociaux prof.	25%	55 187,90	25 % de B
51711	Personnel métiers	Préparation du plateau et matériel, tâches multiples indirectes	179 788,40 \$	179 788,40 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	25%	44 947,10 \$	44 947,10 \$
53014	Fr congres perf. Pers. N-Ens.	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	2 408,10 \$	2 408,10 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	1 117,60 \$	1 117,60 \$

²⁴ Certains montants sont remplacés par des lettres pour des raisons d'ordre éthique et de confidentialité des données personnelles. Nous faisons ici référence aux données personnelles, soit les salaires des employés du CAPS Léopold-Gagnon lorsqu'il est possible d'isoler le salaire d'un individu en particulier.

²⁵ Voir note précédente.

Tableau 30 (suite)

Étape 6 – Badminton et tennis libre - Préparation des données indirectes avant affectation au coût

No.de compte	Description du compte	CHARGE INDIRECTE	Montant transmis en \$ CAD	Montant retenu en \$ CAD
53115	Congrès Colloque	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	2 024,90 \$	2 024,90 \$
53211	Frais de représentation	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	1 500,00 \$	1 500,00 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	4 590,40 \$	4 590,40 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	12 766,30 \$	12 766,30 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	57 638,70 \$	57 638,70 \$
58113	Ent Repar-Mob App Achats	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	32 367,70 \$	32 367,70 \$
58360	Amort-Bâtisse	Charge à ventiler, présente même si l'objet disparaît	400 400,00 \$	400 400,00 \$

Les montants retenus ayant été identifiés, il est de notre ressort de définir les éléments constitutifs du coefficient d'imputation des charges au compte de coûts des activités libres raquettes (tableau 31).

Tableau 31

Étape 6 – Badminton et tennis libre - Construction du coefficient d'affectation des charges indirectes

Ratio	Part de responsabilité accordée aux tâches relatives au fonctionnement courant des services du CAPS. (ex. 90 % de responsabilité en ce qui concernent les services courants et 10 % d'activités autres et exceptionnelles)
Secteurs	11 secteurs de l'organisation: <ul style="list-style-type: none"> • Administration • Aquatique • Communications • Cours de groupe • Interuniversitaire • Intramuros • Jeunesse • Location plateaux • Récréatif • Salle d'entraînement • OSBL
Sous-secteurs	5 sous-secteurs dans les activités libres : <ul style="list-style-type: none"> • Athlétisme • Badminton • Basketball • Piscine • Tennis

Le tableau 32 ci-après expose l'utilisation du coefficient d'imputation pour chacune des charges ainsi que le montant imputé à l'issue son application.

Tableau 32

Étape 6 – Badminton et tennis libre - Coefficient d'affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient

No.de compte	Description du compte	Nature du coefficient et justification	Coefficient		Montant imputé en \$ CAD
51111	Direction	Temps et responsabilité aux tâches	50 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	0,90%	1 199,90 \$
52110	Avantages sociaux direction	Temps et responsabilité aux tâches	50 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	0,90%	300,00 \$
51611	Personnel de bureau	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	1,64%	3 450,10 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	1,64%	862,50 \$
51660	Bureau supplémentaire	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	1,64%	145,40 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	1,64%	36,30 \$
51411	Professionnels	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00%	1 400,00 \$
52110	Avantages sociaux prof.	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00%	350,00 \$
51711	Personnel métiers	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00%	3 595,80 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00%	898,90 \$

Tableau 32 (suite)

Étape 6 – Badminton et tennis libre - Coefficient d'affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient

No.de compte	Description du compte	Nature du coefficient et justification	Coefficient		Montant imputé en \$ CAD
53014	Fr congres perf. Pers. N-Ens.	Implication pour l'objet	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00 %	48,20 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers	Implication pour l'objet	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00 %	22,40 \$
53115	Congrès Colloque	Implication pour l'objet	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00 %	40,50 \$
53211	Frais de représentation	Implication pour l'objet	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00 %	30,00 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00 %	91,80 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	1,82 %	232,10 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00 %	1 152,80 \$
58113	Ent Repar-Mob App Achats	Implication pour l'objet	100 %, 10 secteurs, 5 sous-secteurs	2,00 %	647,40 \$
58360	Amort-Bâtisse	Affectation uniforme à l'échelle du CAPS	100 %, 11 secteurs, 5 sous-secteurs	1,82 %	7 280,00 \$
Total Tableau 32					21 784,10 \$

À l'issue de l'imputation présentée au sein du tableau précédent (tableau 32), nous sommes en mesure de dévoiler au tableau 33 le montant global des charges indirectes ainsi que le coût indirect hebdomadaire pour les deux activités libres raquettes.

Tableau 33

Étape 7 – Badminton et tennis libre - Affectation des charges indirectes²⁶

Montant des charges indirectes pour l'exercice considéré, coût indirect	21 784,10 \$
Nombre de semaines d'activités libres ²⁷	48
Coût hebdomadaire indirect pour une activité libre raquette	453,80 \$
Nombre d'activités libres raquettes	2
Coût hebdomadaire indirect pour les activités libres raquettes	907,60 \$

Ne considérant que les charges indirectes des activités libres et leur imputation, nous pouvons noter que celles-ci sont évaluées à 21 784,10 \$, soit 453,80 \$ par semaine et par activité. C'est ainsi que par extension les activités tennis et badminton représentent 907,60 \$ à elles deux par semaine.

Une fois ces données recueillies, nous sommes en mesure de les rattacher aux unités de mesure retenues afin d'évaluer l'activité de ces centres d'analyse et fournir ainsi aux gestionnaires des données de gestion pertinentes.

²⁶ Les charges indirectes ayant été les seules charges retenues dans le cadre de l'analyse, celles-ci peuvent être considérées à ce stade comme les charges totales de l'objet.

²⁷ Le service raquettes libres est offert quarante-huit semaines par année et non cinquante-deux semaines. Ce dernier s'échelonne du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011.

Nous abordons ainsi l'étape 9 du processus d'analyse en y greffant certaines données des activités libres raquettes présentées dans le chapitre 4 et rappelées ci-dessous.

Badminton :

- Offre du service = 9 308 h pour 34 945,5 séances
- Surface = 557m^2 (espace de pratique, 1 gymnase, 4 terrains)
- Volume = $4\,411,4\text{ m}^3$ (espace de pratique, 1 gymnase, 4 terrains)
- Capacité d'accueil maximale par terrain = 4 personnes

Tennis libre :

- Offre du service = 2 220,5 h pour 2 220,5 séances
- Surface = 557m^2 (espace de pratique, 1 gymnase, 4 terrains)
- Volume = $4\,411,4\text{ m}^3$ (espace de pratique, 1 gymnase, 4 terrains)
- Capacité d'accueil maximale par terrain = 4 personnes

Le tableau 34 ci-dessous présente ainsi le montant des charges hebdomadaires pour l'activité badminton libre ou tennis libre indifféremment. Nous pouvons également découvrir l'ensemble des coûts associés à une séance de badminton libre ainsi que les coûts associés à une heure de service badminton libre. Notons que nous partons du principe qu'une heure de badminton libre peut être composée de plusieurs séances de badminton libre, une séance correspondant à la mise à disposition d'un terrain sur une durée d'une heure. Nous dévoilons des données similaires concernant le tennis libre.

Tableau 34

Étape 9 – Badminton et tennis libre - Utilisation des unités de mesure

No.de compte	Description du compte	Montant en \$ CAD pour les séances hebdomadaires	Montant en \$ CAD pour une séance de badminton	Montant en \$ CAD pour une heure du service badminton	Montant en \$ CAD pour une séance du service tennis	Montant en \$ CAD pour une heure du service tennis
51111	Direction	25,00 \$	0,03 \$	0,10 \$	0,50 \$	0,50 \$
52110	Avantages sociaux direction	6,30 \$	0,01 \$	0,03 \$	0,10 \$	0,10 \$
51611	Personnel de bureau	71,90 \$	0,09 \$	0,40 \$	1,60 \$	1,60 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	18,00 \$	0,02 \$	0,10 \$	0,40 \$	0,40 \$
51660	Bureau supplémentaire	3,00 \$	0,004 \$	0,015 \$	0,06 \$	0,06 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	0,80 \$	0,001 \$	0,004 \$	0,01 \$	0,01 \$
51411	Professionnels	29,20 \$	0,04 \$	0,15 \$	0,60 \$	0,60 \$
52110	Avantages sociaux prof.	7,30 \$	0,01 \$	0,03 \$	0,20 \$	0,20 \$
51711	Personnel métiers	74,90 \$	0,10 \$	0,40 \$	1,60 \$	1,60 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	18,70 \$	0,02 \$	0,10 \$	0,40 \$	0,40 \$
53014	Fr congres perf. Pers. N-Ens.	1,00 \$	0,001 \$	0,005 \$	0,02 \$	0,02 \$
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers	0,50 \$	0,002 \$	0,002 \$	0,01 \$	0,01 \$
53115	Congrès Colloque	0,80 \$	0,001 \$	0,004 \$	0,01 \$	0,01 \$
53211	Frais de représentation	0,60 \$	0,001 \$	0,003 \$	0,01 \$	0,01 \$
		258,00 \$	0,30 \$	1,30 \$	5,50 S	9,80 S

Tableau 34 (suite)

Étape 9 – Badminton et tennis libre - Utilisation des unités de mesure

No.de compte	Description du compte	Montant en \$ CAD pour les séances hebdomadaires	Montant en \$ CAD pour une séance de badminton	Montant en \$ CAD pour une heure du service badminton	Montant en \$ CAD pour une séance du service tennis	Montant en \$ CAD pour une heure du service tennis
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	1,90 \$	0,003 \$	0,01 \$	0,04 \$	0,04 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes	4,80 \$	0,007 \$	0,02 \$	0,10 \$	0,10 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial	24,00 \$	0,03 \$	0,10 \$	0,50 \$	0,50 \$
58113	Ent Repar-Mob App Achats	13,50 \$	0,01 \$	0,10 \$	0,30 \$	0,30 \$
58360	Amort-Bâtisse	151, 70 \$	0,20 \$	0,80 \$	3,30 \$	3,30 \$
Total Tableau 34		195,90 \$	0,25 \$	1,00 \$	4,24 \$	4,24 \$
		453,90 \$	0,60 \$	2,30 \$	9,80 S	9,80 S

À la lecture du tableau 34, nous pouvons conclure que du point de vue des choix réalisés dans le traitement des charges et l'analyse des données menée, une semaine de badminton ou de tennis libre coûte 453,90 \$ à l'organisation, une séance de badminton coûte 0,60 \$ contre 9,80 \$ pour une séance de tennis libre et une heure du service badminton libre revient à 2,30 \$ contre 9,80 \$ pour le tennis libre. La plus grande offre de service, en termes d'heures et de disponibilités de terrain, explique la différence entre les deux résultats, amortis sur des bases différentes.

Le tableau 35 ci-dessous détaille pour sa part l'offre de l'activité badminton libre et tennis libre en termes d'heures et de séances pour chacune de ces deux activités.

Tableau 35

Badminton libre et tennis libre - Détails de l'offre

Nombre d'heures de badminton / semaine		Nombre d'heures de tennis / semaine	
Session Été 2010	9,10	Session Été 2010	10,80
Session Automne 2010	213,40	Session Automne 2010	74,00
Session Hiver 2011	251,80	Session Hiver 2011	64,90
Moyenne / session	158,10	Moyenne / session	49,90
Nombre de séances de badminton / semaine		Nombre de séances de tennis / semaine	
Session Été 2010	327,40	Session Été 2010	10,70
Session Automne 2010	815,00	Session Automne 2010	53,40
Session Hiver 2011	942,50	Session Hiver 2011	64,80
Moyenne / session	694,97	Moyenne / session	42,97
Totaux		Totaux	
Heures de badminton	9 308,00	Heures de tennis	2 220,5
Séances de badminton	34 945,50	Séances de tennis	2 220,5
Coûts de revient		Coûts de revient	
Coût pour une heure de badminton (service)	2,30 \$	Coût pour une heure de tennis (service)	9,80 \$
Coût pour une séance de badminton	0,60 \$	Coût pour une séance de tennis	9,80 \$

Finalement, l'étude des activités libres raquettes nous conduit à des conclusions intéressantes. Les coûts de revient, qu'ils soient abordés de façon globale sur l'exercice et la période d'analyse initiale (du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011), voire de façon hebdomadaire, à l'heure et à la séance, dévoilent des résultats et pistes intéressantes de réflexion. Effectivement, nous pouvons prendre connaissance de données pertinentes dans la gestion de l'organisation et de ces services. Cela est notamment le cas lorsque nous nous attardons sur les volumes d'heures et de séances de badminton versus celles de tennis. Il en est de même en ce qui a trait aux coûts de revient d'une séance et heure de badminton versus ceux du tennis. Poursuivant sur notre cas, nous pouvons souligner que le nombre d'heures du service badminton est plus de quatre fois supérieur à celui du tennis et cela avec un nombre de séances plus de quinze fois supérieur. En revanche, lorsque nous nous attachons aux coûts, l'activité badminton dans son état actuel coûte plus de seize fois moins cher à la séance et plus de quatre fois moins cher à l'heure. Nous reviendrons sur ces aspects dans le chapitre suivant.

Il est à présent temps de nous concentrer sur la dernière analyse de cette recherche soit, la salle d'entraînement.

5.4 Salle d'entraînement

La dernière analyse de notre recherche s'intéresse à un équipement soit, la salle d'entraînement du CAPS Léopold-Gagnon. Mentionnons que ce service s'établit au sein de deux espaces différents. En effet, une salle se situe au premier étage du CAPS Léopold-Gagnon tandis qu'une seconde salle se situe au sous-sol du centre. Bien que ce service s'établisse dans deux salles, nous traiterons le service comme un tout ancré au sein d'un seul et même espace et cela pour les bienfaits de l'analyse. Nous traiterons l'ensemble des charges rattachées à ce service de façon conjointe. Traversons ainsi les étapes 3 et 4 de notre processus d'analyse appliqué au conditionnement physique individuel comme indiqué dans le tableau 36.

Tableau 36

Étapes 3 et 4 – Salle d'entraînement - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CI		
Dépenses responsables						
51111	Direction			X	Direction générale, responsabilité et tâches associées	A ²⁸
51321	Étudiants		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	374 137,00 \$
51322	Étudiants 2ieme cycle		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	0,00 \$
51411	Professionnels		X		Responsable de secteur, tâches associées directement et	220 751,70 \$
51611	Personnel de bureau			X	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	210 839,90 \$
51660	Bureau supplémentaire			X	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	8 883,90 \$
51711	Personnel métiers		X	X	Préparation du plateau et matériel, tâches multiples indirectes	179 788,40 \$
51760	Métier supplémentaire	X			Concerne uniquement l'évènementiel et non l'objet	
55312	Honoraire professionnel - Paie	X			Concerne l'intervention d'une firme privée et non l'objet	
Dépenses non-responsables						
51429	Professionnels contractuels		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	172 225,10 \$
52110	Avantages sociaux		X		Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	236 218,10 \$

²⁸ Certains montants sont remplacés par des lettres pour des raisons d'ordre éthique et de confidentialité des données personnelles. Nous faisons ici référence aux données personnelles, soit les salaires des employés du CAPS Léopold-Gagnon lorsqu'il est possible d'isoler le salaire d'un individu en particulier.

Tableau 36 (suite)

Étapes 3 et 4 – Salle d'entraînement - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CID		
Autres dépenses responsables						
53014	Fr congres perf. Pers. N-Ens.	X			Ne concerne pas l'objet, aucun budget alloué, formation financée	
53111	Fr Voy-Déplac. Sej. Pers	X			Ne concerne pas l'objet	
53113	Fr voy-travaux Terrain		X		Concerne directement l'offre du service	0,00 \$
53115	Congrès Colloque	X			Ne concerne pas l'objet	
53211	Frais de représentation	X			Ne concerne pas l'objet	
53215	Fr représ-Activ sociales	X			Ne concerne pas l'objet	
54011	CPTÉ Tempo redist-			X	Concerne les salles d'entrainement mais aussi d'autres services	1 163,40 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau			X	Concerne les salles d'entrainement mais aussi d'autres services	4 590,40 \$
54213	Fourn Mat-Timbres			X	Concerne les salles d'entrainement mais aussi d'autres services	3 425,10 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes		X		Concerne directement l'offre du service, issues de la facturation	12 766,30 \$
54240	Fourn Mat-Fourn Spécial	X			Ne concerne pas l'objet	
55314	Hon Prof-CPT a payer	X			Ne concerne pas l'objet	
56219	Serv Contract-Publicité			X	Concerne les salles d'entrainement mais aussi d'autres services	9 624,10 \$
56291	Serv contrat-Ent Menager	X			Ne concerne pas l'objet	
56320	Serv Pub-Téléphonique Telegr	X			Ne concerne pas l'objet	

Tableau 36 (suite)

Étapes 3 et 4 – Salle d'entraînement - Traitement des charges selon leur incorporabilité et spécificité aux engagements

No.de compte	Description du compte	Traitement des Charges				Montant en \$ CAD
		CNI	CI		Justification(s) et précision(s)	
			CD	CID		
Autres dépenses responsables						
56330	Serv. Pub-Électricité	X			Ne concerne pas l'objet	
57224	Loc-Mob App	X			Ne concerne pas l'objet	
57226	Location-Véhicules	X			Ne concerne pas l'objet	
57228	Loc-Instal Equip sport	X			Ne concerne pas l'objet	
57513	Équip Inform Non-			X	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	1 449,00 \$
57523	Equip Spe Ens Rech Non Subv		X		Concerne directement l'offre du service	21 187,40 \$
57553	Logiciel non-subventionné			X	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	648,00 \$
57710	Fr Fin-Frais D'Intérêt	X			Ne concerne pas l'objet	
57711	Fr Fin-Frais de Banque	X			Ne concerne pas l'objet	
58113	Ent Repar-Mob App Achats		X		Concerne directement l'offre du service	32 367,60 \$
58360	Amort-Bâtisse			X	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	400 400,00 \$

Le tri des charges ayant été réalisé au sein des tableaux précédents, nous sommes en mesure après certains calculs présentés au sein de l'appendice E de condenser les principaux résultats relevant des charges directes (tableau 37).

Tableau 37

Étape 5 – Salle d'entraînement - Affectation des charges directes

Montant des charges directes pour l'exercice considéré, coût direct	475 864,50 \$
Nombre de semaines du service	48
Coût direct hebdomadaire pour le service	9 913,80 \$
Nombre d'heures du service	4532
Coût direct pour une heure du service	105,00 \$

Le service de conditionnement physique individuel offert au CAPS Léopold-Gagnon engendre un total de 475 864,50 \$ de charges directes soit 9 913,80 \$ de dépenses hebdomadaires sur quarante-huit semaines, ce qui représente 105 \$ pour chaque heure du service proposé.

Les charges indirectes ne sont pas en reste, en effet, nous nous devons d'identifier les montants des charges indirectes à retenir avant imputation au compte de coût de la salle d'entraînement. Cette démarche est présentée au sein du tableau 38 et constitue la sixième étape de notre processus d'analyse des coûts.

Tableau 38

Étape 6 – Salle d'entraînement - Préparation des données indirectes avant affectation au coût

No.de compte	Description du compte	CHARGE INDIRECTE	Montant transmis en \$ CAD	Montant retenu en \$ CAD
51111	Direction	Direction générale, responsabilité et tâches associées	A ²⁹	100 % de A
52110	Avantages sociaux direction	25%	0,25 % de A	0,25 % de A
51611	Personnel de bureau	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	210 839,90 \$	210 839,90 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	25%	52 710,00 \$	52 710,00 \$
51660	Bureau supplémentaire	Tâches multiples (inscription, suivi dossier)	8 883,90 \$	8 883,90 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	25%	2 221,00 \$	2 221,00 \$
51711	Personnel métiers	Préparation du plateau et matériel, tâches multiples indirectes	179 788,40 \$	142 179,20 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	25%	44 947,10 \$	35 544,80 \$
54011	CPTE Tempo redist-contribution	Ne concerne pas l'objet, formation financée par le syndicat	1 163,40 \$	216,00 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	4 590,40 \$	4 590,40 \$
54213	Fourn Mat-Timbres	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	3 425,10 \$	3 425,10 \$
56219	Serv Contract-Publicite	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	9 624,10 \$	9 624,10 \$
57513	Equip Inform Non-Subventionne	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	1 449,00 \$	1 449,00 \$
57553	Logiciel non-subventionné	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	648,00 \$	648,00 \$
58360	Amort-Bâtisse	Concerne les salles d'entraînement mais aussi d'autres services	400 400,00 \$	400 400,00 \$

²⁹ Voir note précédente.

Afin de répartir au mieux les coûts, il est essentiel de définir précisément le coefficient d'affectation qui sera utilisé. Le tableau 39 nous présente les éléments retenus dans la construction de ce coefficient d'imputation.

Tableau 39

Étape 6 – Salle d'entraînement - Construction du coefficient d'affectation des charges indirectes

Ratio	Part de responsabilité accordée aux tâches relatives au fonctionnement courant des services du CAPS. (ex. 90 % de responsabilité en ce qui concernent les services courants et 10 % d'activités autres et exceptionnelles)
Secteurs	11 secteurs de l'organisation: <ul style="list-style-type: none"> • Administration • Aquatique • Communications • Cours de groupe • Interuniversitaire • Intramuros • Jeunesse • Location plateaux • Récréatif • Salle d'entraînement • OSBL

Le tableau 40 détaille l'application du coefficient d'affectation des charges indirectes au compte de coût de la salle d'entraînement. Nous pouvons ainsi retracer la logique conduisant à l'identification du montant de charges indirectes imputé après traitement et visualiser les montants imputés pour chacune des charges indirectes traitée.

Tableau 40

Étape 6 – Salle d'entraînement - Coefficient d'affectation et traitement des charges indirectes selon leur contribution au coût de revient

No.de compte	Description du compte	Nature du coefficient et justification	Coefficient		Montant imputé en \$ CAD
51111	Direction	Temps et responsabilité aux tâches	50 %, 10 secteurs	5 %	6 599,20 \$
52110	Avantages sociaux direction	Temps et responsabilité aux tâches	50 %, 10 secteurs	5 %	1 649,80 \$
51611	Personnel de bureau	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 10 secteurs	9 %	18 975,60 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 10 secteurs	9 %	4 743,90 \$
51660	Bureau supplémentaire	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 10 secteurs	9 %	799,60 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	Temps et responsabilité aux tâches	90 %, 10 secteurs	9 %	199,90 \$
51711	Personnel métiers	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	14 217,90 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	3 554,50 \$
54011	CPTE Tempo redist-contribution	Choix gestionnaires SOCAN			216,00 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	459,00 \$
54213	Fourn Mat-Timbres	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	342,50 \$
56219	Serv Contract-Publicite	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	962,40 \$
57513	Équip Inform Non-subventionne	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	144,90 \$
57553	Logiciel non-subventionné	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	64,80 \$
58360	Amort-Bâtisse	Temps et responsabilité aux tâches	100 %, 10 secteurs	10 %	40 040,00 \$
Total Tableau 40					92 969,70 \$

À la suite du tableau 40 nous pouvons présenter la synthèse des coûts indirects en regard de l'exercice considéré, du nombre de semaines et du nombre d'heures du service tel que le présente le tableau 41 ci-après.

Tableau 41

Étape 7 – Salle d'entraînement - Affectation des charges indirectes

Montant des charges indirectes pour l'exercice considéré, coût direct	92 969,70 \$
Nombre de semaines du service	48
Coût indirect hebdomadaire pour le service	1 936,90 \$
Nombre d'heures du service	4 532
Coût indirect pour une heure du service	20,50 \$

Nous pouvons ainsi relever que les charges indirectes représentent un montant de 92 969,70 \$, ce qui conduit sur une période de quarante-huit semaines à un coût de l'ordre de 1 936,90 \$ par semaine soit 20,50 \$ pour chaque heure offerte en salle d'entraînement. Autrement dit, les charges indirectes sont minoritaires pour la salle d'entraînement puisque celles-ci représentent environ 16,34 % des charges totales. Ce constat est justifiable en regard des frais directs massifs, rattachés au personnel ainsi qu'aux investissements coûteux en termes d'équipements et de matériels.

Les coûts globaux des charges directes et des charges indirectes ayant été identifiés, nous sommes en mesure de les regrouper afin d'obtenir les coûts globaux de l'objet d'analyse sur la période concernée. Le tableau 42 présente ainsi la synthèse de ces données.

Tableau 42

Regroupement des charges directes et des charges indirectes

Montant des charges directes et indirectes pour l'exercice considéré, coût total	568 834,20 \$
Nombre de semaines du service	48
Coût total hebdomadaire pour le service	11 850,70 \$
Nombre d'heures du service	4 532
Coût total pour une heure du service	125,50 \$

Avec 568 834,20 \$ de charges totales ($CD + CID = 475\,864,50 + 92\,969,70$ \$), la salle d'entraînement génère 11 850,70 \$ de dépenses chaque semaine (48 semaines considérées) soit, 125,50 \$ pour chaque heure offerte du service salle d'entraînement.

Le tableau 43 ci-dessous présente le montant que chacune des charges directes représente à l'échelle d'une semaine ainsi qu'à l'échelle d'une séance.

Tableau 43

Étape 9 – Salle d'entraînement - Utilisation des unités de mesure (charges directes)

No.de compte	Description du compte	Coût direct hebdomadaire en \$ CAD	Coût directs pour une heure en \$ CAD
51321	Étudiants	2 176,30 \$	23,00 \$
51322	Étudiants 2ieme cycle	0,00 \$	0,00 \$
51411	Professionnel	2 835,30 \$	30,00 \$
51711	Personne métiers	979,40 \$	10,40 \$
51429	Professionnels contractuels	2 800,90 \$	29,70 \$
52110	Avantages sociaux	Av. Soc. Déjà répartis sur les salaires	
53113	Fr voy-travaux Terrain	0,00 \$	0,00 \$
54214	Fourn Mat-Impr. Internes	6,30 \$	0,07 \$
57523	Equip Spec Ens Rech Non Subv	441,40 \$	4,70 \$
58113	Ent Repar-Mob App Achats	674,30 \$	7,10 \$
Total Tableau 43		9 913,90 \$	105,00 \$

Comme nous pouvons le constater ci-dessus, les charges directes hebdomadaires s'élèvent à 9 913,90 \$. Il ressort également que chaque heure du service salle d'entraînement engendre une dépense de 105 \$ en charges directes.

Selon une logique similaire à celle abordée au sein du tableau précédent, le tableau 44 ci-après s'intéresse aux charges indirectes.

Tableau 44

Étape 9 – Salle d'entraînement - Utilisation des unités de mesure (charges indirectes)

No.de compte	Description du compte	Coût indirect hebdomadaire en \$ CAD	Cout indirect pour une heure en \$ CAD
51111	Direction	137,50 \$	1,50 \$
52110	Avantages sociaux direction	34,40 \$	0,40 \$
51611	Personnel de bureau	395,30 \$	4,20 \$
52110	Avantages sociaux pers. Bur.	98,80 \$	1,00 \$
51660	Bureau supplémentaire	16,70 \$	0,20 \$
52110	Avantages sociaux bur. Sup.	4,20 \$	0,04 \$
51711	Personnel métiers	296,20 \$	3,10 \$
52110	Avantages sociaux pers. mét.	74,00 \$	0,80 \$
54011	CPTE Tempo redist-contribution	4,50 \$	0,05 \$
54212	Fourn Mat-Fournit Bureau	9,60 \$	0,10 \$
54213	Fourn Mat-Timbres	7,10 \$	0,08 \$
56219	Serv Contract-Publicite	20,00 \$	0,20 \$
57513	Équip Inform Non-Subventionne	3,00 \$	0,03 \$
57553	Logiciel non-subventionné	1,40 \$	0,01 \$
58360	Amort-Bâtisse	834,20 \$	8,80 \$
Total Tableau 44		1 936,90 \$	20,50 \$

De nombreuses données émergent de cette analyse, c'est pourquoi à l'image des charges directes, le tableau 44 révèle que les charges indirectes hebdomadaires s'élèvent à 1 936,90 \$ tandis que les charges indirectes d'une heure du service salle d'entraînement sont évaluées à 20,50 \$. C'est ainsi que nous sommes en mesure de représenter la part que chaque type de coûts (directs et indirects) représente dans le calcul du coût de revient de la

salle d'entraînement. Découvrons à présent la synthèse des coûts du service salle d'entraînement.

Tableau 45

Salle d'entraînement - Synthèse des principaux coûts

	Charge annuelle pour le service	Charge hebdomadaire pour le service (48 semaines)	Charge pour une heure du service
CHARGES DIRECTES	475 864,50 \$	9 913,80 \$	105,00 \$
CHARGES INDIRECTES	92 969,70 \$	1 936,90 \$	20,50 \$
TOTAL	568 834,20 \$	11 850,80 \$	125,50 \$

Nous pouvons d'emblée constater et souligner l'importance des charges directes (83,66 %) par rapport aux charges indirectes (16,34%) en ce qui concerne le service salle d'entraînement du CAPS Léopold-Gagnon. À ce stade de l'analyse, nous pouvons nous intéresser à des coûts plus spécifiques, tels le coût de revient selon la surface (tableau 46) et le coût de revient selon le nombre d'utilisateurs (tableau 47).

Tableau 46

Salle d'entraînement - Coût de revient hebdomadaire en fonction de la surface

Surface des salles d'entraînement	Coût de revient hebdomadaire
2 601,9 m ²	4,60 \$ / m ²
28 006,6 pi ²	0,40 \$ / pi ²

À la lecture de ce tableau, pour être rentable, chaque mètre carré de la salle d'entraînement doit générer 4,60 \$ par semaine. Ce type de données permet de définir l'activité la plus intéressante en termes de gestion de l'offre, d'espaces, d'équipements et de coûts lors du partage, de l'agrandissement voire de la diminution ou suppression d'espaces de pratique.

Tableau 47

Salle d'entraînement - Coût de revient hebdomadaire en fonction du nombre d'usagers

Usagers	Coût de revient
10	12,60 \$
20	6,30 \$
30	4,20 \$
40	3,10 \$
50	2,50 \$
60	2,10 \$
70	1,80 \$
80	1,60 \$
90	1,40 \$
100	1,30 \$

Le tableau ci-dessus décline l'ensemble des coûts de revient du service salle d'entraînement en fonction du nombre d'utilisateurs fréquentant cet espace par heure. Pour ainsi dire, si l'organisation souhaite atteindre son point d'équilibre pour chaque heure du service proposé, celle-ci doit enregistrer 125,50 \$ de revenus par heure. En d'autres termes, cela conduit à collecter 12,60 \$ par utilisateur et par heure si le service concerne dix utilisateurs et 1,40 \$ par utilisateur et par heure si le service concerne quatre-vingt dix utilisateurs.

Voici venu le temps de nous intéresser au seuil de rentabilité de la salle d'entraînement. À ce sujet, rappelons que le coût de revient total du service salle d'entraînement est de 568 834,20 \$ pour l'exercice considéré. Par semaine, ce service représente 11 850,70 \$, comme nous avons pu l'aborder. Pour illustrer cet exemple, nous nous basons sur quatre scénarios différents, illustrés au tableau 48. Dans le présent exemple, le service salle d'entraînement est offert sur un, quatre, huit et douze mois. C'est ainsi que nous considérons les revenus engendrés par quatre utilisateurs de seize ans et plus et ne présentant aucune condition particulière³⁰. Lorsque l'on répartit les revenus engendrés par l'adhésion de ces quatre utilisateurs à la semaine, nous obtenons des revenus de l'ordre de 16,50 \$ pour quatre semaines (un mois) à 66 \$, 12,62 \$ par semaine pour seize semaines (quatre mois) à 202 \$, 11,37 \$ par semaines pour trente-deux semaines (huit mois) à 364 \$ et 10,06 \$ par semaine pour quarante-huit semaines (douze mois³¹) à 483 \$.

³⁰ Ni étudiant UQTR, ni diplômé UQTR, ni personnel UQTR, ni plus de 50 ans.

³¹ Concerne un abonnement annuel (douze mois), cependant la salle d'entraînement est opérationnelle et effectivement ouverte à la clientèle quarante-huit semaines par année.

À présent, plaçons-nous dans l'hypothèse où l'ensemble des usagers de l'organisation adhèrent au même service (même scénario) et calculons le nombre d'usagers nécessaires pour atteindre le seuil de rentabilité du service et cela aux vues des données relatives aux charges engendrées par le service et selon les revenus que celui-ci peut générer auprès des clients.

Ainsi, dans l'hypothèse où tous les usagers souscrivent un abonnement mensuel à 66 \$, 718,23 inscrits (soit 719) sont nécessaires pour rentabiliser le service salle d'entraînement. Si tous les usagers adhèrent à une inscription de quatre mois à 202 \$, le seuil de rentabilité sera atteint au 940e client (939,05). L'atteinte du seuil de rentabilité demande 1 043 usagers (soit 1 042,28) avec un abonnement de huit mois d'une valeur de 364 \$ pour rentabiliser le service tandis que ce dernier nécessite 1 179 clients (soit 1 178,01) pour atteindre le seuil de rentabilité avec des abonnements annuels à 483 \$.

Tableau 48

Salle d'entraînement - Évaluation du seuil de rentabilité

	1 mois	4 mois	8 mois	12 mois
Prix membre pour un usager 16 ans et plus	66,00 \$	202,00 \$	364,00 \$	483,00 \$
Nombre de semaines pour l'inscription	4	16	32	48 ³²
Revenus par semaine	16,50 \$	12,62 \$	11,37 \$	10,06 \$
Seuil de rentabilité en nombre de participants	718,23	939, 05	1 042,28	1 178,01

³² Le service salle d'entraînement est offert quarante-huit semaines par année et non cinquante-deux semaines. Ce dernier s'échelonne du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011.

Finalement, nous pouvons conclure que les cinq cas étudiés détiennent des caractéristiques propres et particulières. En effet, que l'on traite d'activités dirigées ou libres, de secteur, d'équipement, de services aquatiques ou terrestres, uniques ou conjoints, mais également de charges uniquement indirectes ou directes et indirectes, l'ensemble des exemples précédents nous ont permis de tester le processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives. Dès lors, à la lumière des résultats présentés au sein de cette partie et des informations théoriques développées dans les chapitres précédents, la section suivante s'intéresse à la dernière étape de l'analyse, c'est-à-dire, l'interprétation des résultats et la discussion.

Interprétation des résultats et discussion

La visée de ce chapitre est d'apporter une réflexion quant aux résultats présentés dans le chapitre précédent. Par conséquent, l'interprétation et la discussion des résultats se feront à la lumière des éléments théoriques développés au fil de ce mémoire, mais également en stricte adéquation avec l'objectif général de cette recherche qui vise à outiller les organisations récréosportives d'une méthode d'analyse des coûts de leurs services et notamment des coûts de revient. Dans le but de vérifier cet objectif général, deux objectifs spécifiques furent développés. Le premier concerne la mise à l'épreuve du modèle sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste à l'aide de l'analyse d'une activité libre, d'une activité organisée, d'un secteur et d'un équipement tandis que le second s'intéresse à la simplicité, au pouvoir de transposition et à l'efficacité du processus de production d'un coût de revient réaliste et cela au regard des analyses effectuées. Mentionnons également qu'au fil de ce chapitre plusieurs recommandations sont abordées. Celles-ci visent ainsi à améliorer tant la recherche que l'application du processus d'analyse d'un point de vue scientifique, pratique et professionnel.

Tout d'abord, ce chapitre, qui se scinde en quatre sections, est l'occasion de faire un retour sur l'ensemble des étapes du processus en identifiant les limites présentes. De plus, les deux objectifs spécifiques ainsi que l'objectif général de recherche sont abordés au sein de la deuxième section de ce chapitre. À l'issue de ces deux sections, nous serons en mesure de réaliser une rétroaction concernant le cadre d'analyse lui-même avant de nous concentrer sur le principe d'accompagnement qui entoure le processus d'analyse.

6.1 Regard critique sur les étapes du processus

Comme nous avons pu le mentionner, cette section vise à réaliser un retour sur les différentes étapes du processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives. En nous basant sur le carnet de bord tenu au fil de l'application du processus d'analyse pour les quatre objets, nous aborderons et commenterons successivement chacune des étapes de la démarche, puis nous identifierons certaines des limites notoires.

6.1.1 Étape 1 : Définition du besoin

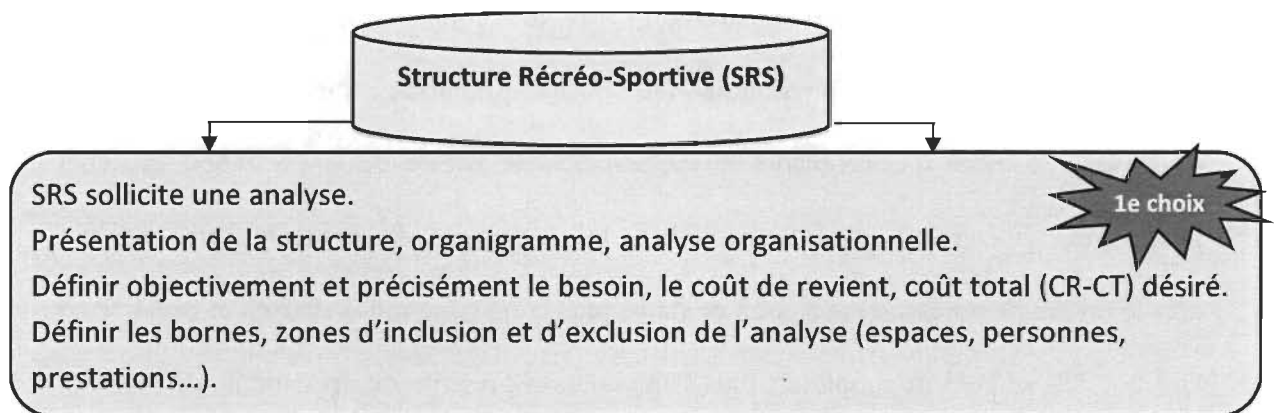


Figure 26. Étape 1 : Définition du besoin.

Cette première étape se place comme l'introduction de l'analyse. Il est essentiel de partir sur des bases solides en identifiant clairement l'environnement, le cadre de l'analyse

ainsi que l'objectif visé par l'organisation. Ce travail de réflexion se place comme un préalable incontournable au bon déroulement des étapes ultérieures.

L'analyse des quatre objets d'étude souligne l'importance de définir précisément l'objectif de la recherche. Cherche-t-on à identifier le coût de revient d'un cours générique (global, ex. cardiomilitaire dans le secteur aérobic), d'un cours spécifique (ex. cardiomilitaire individuellement), d'un cours annuel, hebdomadaire, d'une séance, d'un terrain, d'un ensemble de terrains, d'un gymnase? Quelles sont les zones d'inclusion et d'exclusion de l'analyse, les bornes? La délimitation du périmètre de chacune des analyses se place comme un prérequis incontournable. Les bornes d'inclusion et d'exclusion doivent être définies le plus précisément possible afin de guider au mieux les analystes dans leurs choix à venir. Quel est le découpage de l'organisation, son fonctionnement, son organigramme? Quelles sont les limites physiques? De quelle prestation traite-t-on précisément (ex. temps, nombre d'intervenants et de participants, nature de la prestation, matériel nécessaire)? Qu'entend-t-on par activité libre, dirigée, secteur, équipement? Autrement dit, plus le niveau de précision est élevé à ce stade, plus le traitement des charges et l'analyse en tant que tels se verront simplifiés. Plus l'organisation présente de prestations, de services, de secteurs et de départements, plus ceux-ci interagissent, plus l'analyse se verra complexe puisque devant tenir compte de cette variété ainsi que de chacune de ces interrelations dans le traitement des charges. Il est également important de ne pas établir à ce stade de lien avec les charges pour ne pas biaiser les choix réalisés. Cependant, il est essentiel de définir l'exercice financier sur lequel l'analyse va se concentrer. Ainsi, identifier la période de

l'analyse retenue est un élément à déterminer. Rappelons à ce stade que cette période doit être révolue afin de profiter de données comptables finales.

Dans le cadre des analyses réalisées au CAPS Léopold-Gagnon, nous pouvons rappeler que l'étude des différents coûts porte sur un exercice financier achevé soit, du 1^{er} juin 2010 au 30 avril 2011 et présentant la particularité de ne détenir que onze mois au lieu de douze (année financière exceptionnelle). De plus, l'ensemble des éléments définissant et composant chacun des objets d'analyse furent présentés en tant que composante ce qui nous a permis de délimiter et caractériser précisément chacune des analyses réalisées. Les gestionnaires ont ainsi été invités à se positionner et à prendre des décisions dans le but de circonscrire et préciser leurs besoins, ainsi que les éléments constitutifs des analyses. À ce stade, nous pouvons rejoindre favorablement les travaux de Cargnello-Charles et al. (2000), Hémici et Hénot (2007) et Melyon (2004) qui soulignent le découpage et la division de l'organisation afin de préciser l'origine des coûts et notamment des charges indirectes. Cette opération permet ainsi de gagner en performance, objectivité et efficience et se voit pertinente dans le calcul des coûts. De plus, la compréhension de l'organisation ainsi que sa division en centres d'analyse favorisent l'adaptation du système de calcul des coûts à la structure ainsi qu'aux activités d'exploitation de l'organisation étudiée (Alazard & Sépari, 2004). À ce sujet, nous rejoignons Mévellec (1995) qui rappelle que « (...) le système de contrôle doit avoir la même complexité que le système contrôlé » (p.117).

6.1.2 Étape 2 : L'inventaire des charges

Transmission de l'inventaire des charges concernées par l'analyse, données comptables
(charges brutes issues de la comptabilité générale)

Figure 27. Étape 2 : L'inventaire des charges.

L'étape 2 concerne la transmission de l'inventaire des charges retenues dans le cadre de l'analyse. En d'autres termes, une fois l'objet d'analyse délimité, une fois l'exercice financier déterminé, la transmission des données comptables est indispensable à la poursuite des opérations. Dans ce cadre, l'organisation doit être en mesure de fournir l'ensemble des éléments de coûts se rattachant de près ou de loin à l'objet analysé. Ces éléments doivent également couvrir l'ensemble de l'exercice financier retenu afin de calculer le coût de revient de l'objet correspondant au coût de revient recherché. Plusieurs obstacles peuvent être rencontrés à cette étape. À ce sujet, la période de l'analyse de l'objet peut être à cheval sur plusieurs exercices financiers (ex. session de printemps du cours cardiomilitaire et aquaforme), voire présenter des particularités notables. Au CAPS Léopold-Gagnon, l'exercice financier 2010-2011 ne concentre que onze mois au lieu de douze du fait d'un ajustement sur la période gouvernementale. Il est également essentiel de tenir compte de la réalité même de l'organisation et de l'offre au cours de l'exercice financier retenu. En effet, il est fondamentalement erroné de jumeler les données financières d'un exercice particulier avec les données organisationnelles (nature du service, dynamique de l'organisation) d'un exercice financier différent.

Une autre limite réside dans la nature des éléments comptables transmis. Effectivement, chaque organisation utilise un système comptable spécifique, ainsi qu'une architecture des coûts et une nomenclature des comptes particulières. Le système comptable en place au sein de chaque organisation ainsi que les divisions comptables établies respectent une logique spécifique à chaque organisation, en adéquation avec un modèle opérationnel, une politique, une vision et un type de gestion particulier. Par conséquent, lors de l'analyse, il est éminent de tenir compte de ces aspects orientant le traitement des charges. De plus, il est incontournable d'identifier précisément ce que chacun des comptes de l'inventaire transmis concentre comme dépenses. Le descriptif et le détail des comptes sont indispensables pour un traitement optimal de ces données dans la poursuite de l'objectif initial de l'analyse.

À ce sujet, au CAPS Léopold-Gagnon nous avons pu constater que plusieurs comptes concentrent des coûts divers et variés ne s'attachant pas toujours à l'intitulé de celui-ci (ex. avantages sociaux, compte temporaire redistribution et contribution, SOCAN notamment). Dès lors, il est important de bien comprendre qu'elle est la vocation de chacun des comptes ainsi la logique d'affectation des coûts appliquée. Cette action représente en quelque sorte un contrôle du niveau de précision et d'objectivité du fonctionnement interne de l'organisation. La réalisation de cette étape peut être l'occasion de sensibiliser les gestionnaires à la tenue objective et réaliste des comptes de charges de l'organisation en justifiant chaque affectation. L'ensemble de ces points se place en faveur de l'utilisation de données objectives et de qualité tels le Moniteur des travaux publics et du bâtiment et le Ministère de la jeunesse et des sports (1993) l'ont mentionné.

6.1.3 Étape 3 : L'incorporabilité des charges

Classifier les charges (tri) selon des critères de sélection (lien ou non avec l'objet de l'analyse):

→ Charges Incorporables (CI) (= inclusion)
 (Charges directement incorporables + charges supplétives (ajout) + charges calculées (partie) ou de substitution)

→ Charges Non-Incorporables (CNI) (= exclusion)

2e choix

Figure 28. Étape 3 : L'incorporabilité des charges.

À l'occasion de l'étape 3 du processus d'analyse, plusieurs obstacles furent rencontrés. Cette étape nous invite ainsi à différencier les charges incorporables des charges non-incorporables. En vue d'assurer une certaine traçabilité des données et de la démarche poursuivie, et afin de se pencher spécifiquement sur chacune des charges traitées et sur l'importance du choix réalisé, cette étape nous suggère de justifier chacune des décisions retenues. Au fil des analyses, la justification de chacun des choix occasionnés fut réalisée. En revanche, quelques éclaircissements auraient pu être appréciés.


Tout d'abord, nous pouvons mentionner que cette étape cruciale ne fut pas des plus aisées. À ce sujet, afin de contrer les choix approximatifs et difficilement justifiables, l'analyse suggère un retour permanent à l'objectif initial (coût de revient recherché) et aux bornes de l'analyse. Il est par conséquent essentiel que les analystes détiennent la même compréhension de ces éléments mais également des concepts de charges incorporables et charges non-incorporables. À cet effet, il peut être judicieux de réaliser des mémos (Appendice A) visant une compréhension commune des concepts et notions utilisées mais

également des documents facilitant le tri des charges et leur justification (tableau à cocher). Lors du traitement des charges (incorporables vs non-incorporables), nous pouvons relever que les charges incorporables intégrées au coût de revient recherché peuvent détenir une portion considérée comme non-incorporable. En effet, dès qu'une charge concourt au coût de revient recherché, que celle-ci soit totalement ou partiellement incorporable, celle-ci est considérée comme incorporable. Cependant, son traitement ultérieur dissociera la partie incorporable de la partie non-incorporable de celle-ci. C'est pourquoi l'ensemble des charges incorporées ne concentre pas exclusivement des montants incorporables. Nous pouvons nous demander s'il pourrait être pertinent de proposer que les charges concentrant des coûts incorporables et non-incorporables soient considérées en étape 3 comme des charges semi-directes ou semi-incorporables. Il est pertinent de garder à l'esprit que chacun des choix réalisés dans le traitement des charges a un effet non négligeable sur l'objectivité du coût de revient final de l'objet. Chacun des choix est intimement lié au volume du coût de revient final. Autrement dit, cette étape peut être l'objet de nombreux biais dans le tri des charges et leurs justifications. Par soucis d'objectivité et de précision, il est primordial de veiller au bon déroulement de cette étape. Par contre, nous pouvons souligner une nouvelle fois qu'il est de la responsabilité de l'organisation et de ses gestionnaires de se positionner sur l'incorporabilité ou non des charges (Augé et Vernhet, 1997 ; Mévellec 1995). Effectivement, ces derniers sont en mesure de préciser et justifier leurs choix adéquatement selon la réalité de l'organisation, leur mode de gestion ainsi que leur vision. L'organisation a donc le champ libre pour déterminer les charges incorporables au coût de revient recherché tel que Mévellec put l'énoncer.

6.1.4 Étape 4 : La spécificité des engagements

Définir la nature des CI vis-à-vis du CR-CT désiré :

- **Charges Directes (CD)** (affectables sans retraitement)
- **Charges InDirectes (CID)** (non affectables sans retraitement, attachées à plusieurs coûts)
- **Charges Mixtes (CSD)** (composées d'une part affectable sans retraitement et d'une part imposant un retraitement)



3e choix

Figure 29. Étape 4 : La spécificité des engagements.

Comme nous avons pu le préciser, cette étape est l'occasion de réaliser un premier tri des charges. Une fois les charges incorporables identifiées et justifiées, il est du ressort des analystes de différencier les charges entre celles directes, indirectes et semi-directes comme le suppose la quatrième étape. À l'issue des quatre analyses réalisées, nous pouvons avancer que le partage des charges à cette étape est épineux. Effectivement, un effort de réflexion est à réaliser afin de ne pas commettre d'erreur dans le traitement des charges et limiter ainsi la subjectivité du traitement. Cet aspect constitue ainsi une limite incontournable de cette recherche. Cette réflexion fait ainsi appel à une compréhension commune de l'organisation, de l'objectif de l'analyse mais également des concepts de charges. Autrement dit, plusieurs notions sont à intégrer dans ce processus de décisions qui se place comme le cœur de l'analyse. À l'image de l'étape 3, la diffusion de mémos (Appendice A) et la présentation des ressources sous forme de tableaux à cocher incluant des espaces permettant aux analystes de justifier leurs choix peuvent faciliter le bon déroulement de cette étape. Concernant l'analyse des services du CAPS Léopold-Gagnon, cette étape fut l'occasion de réunions de travail animées mais également l'objet de précisions essentielles sur la nature des charges et la réalité de chacun des services.

6.1.5 Étape 5 : Harmonisation et affectation des charges directes

Regrouper les Charges Directes (CD + CD des CSD)

(=Affectation directe au compte de charge de l'objet analysé)

Figure 30. Étape 5 : Harmonisation et affectation des charges directes.

Le regroupement des charges directes s'effectue au sein de l'étape cinq du processus d'analyse des coûts des services récréosportifs. À ce stade de l'analyse, le regroupement des charges directes consiste en l'addition de l'ensemble des éléments se rattachant directement à l'objet analysé (charges strictement directes ou parties directes des charges semi-directes). Ce regroupement se veut relativement aisé dans la mesure où les étapes antérieures ont été réalisées efficacement. Il est important de veiller à ce que les charges soient présentées au regard des mêmes unités et au sein d'une même période. La réalisation de cette phase pour les services du CAPS Léopold-Gagnon fut très accessible une fois les données préparées.

6.1.6 Étape 6 : Le traitement des charges indirectes

Traiter les Charges Indirectes (CID + CID des CSD) (= Identifier et définir des moyens de répartition)

- Identifier et définir les clefs de répartition
- Collecter les données relatives aux clefs de répartition (% d'affectation)

4e choix

Figure 31. Étape 6 : Le traitement des charges indirectes.

Au même titre que les charges directes à l'étape 5, l'étape 6 nous invite à traiter les charges indirectes, c'est-à-dire à identifier et définir les clefs de répartition et à incorporer les données relatives à ces clefs dans le calcul des coefficients d'affectation des charges indirectes. La répartition des charges indirectes est très délicate et se voit empreinte d'une part de subjectivité non-négligeable occasionnant ainsi des biais pouvant être considérables et dommageables pour l'organisation, ce qui en constitue une limite majeure pour le système d'analyse (Doyle, 1996). À l'heure actuelle, un obstacle conséquent est à noter. Les organisations ne détiennent pas des ressources adaptées (compteurs, divisions comptables) à leurs besoins, c'est-à-dire adaptées à la répartition objective et approuvée des charges indirectes. Ces dernières, relativement insaisissables au sein de l'organisation et cumulant des coûts se rattachant à de multiples activités et tâches sont difficiles à isoler et attribuer sans équivoque nous éloignant ainsi de l'objectivité totale et parfaite de l'analyse (Doyle). Ainsi, face à l'obstacle opérationnel auquel nous sommes confrontés dans l'analyse des coûts, certaines solutions peuvent être envisagées. Effectivement, la répartition des charges indirectes, selon la méthode des coefficients globaux et l'emploi de clefs de

répartition, fait appel à un travail sur les charges. Ce travail consiste en l'identification du rôle de chacune des charges et des liens s'établissant entre elles et les prestations y étant rattachées. Un retour permanent sur la contribution au compte de coût de l'objet analysé est donc à réaliser, tout comme l'apport des justifications inhérentes à chacune des charges. C'est ainsi que la constitution de coefficients ou clefs de répartition « hybrides » peut s'avérer une solution pertinente comme nous avons pu l'aborder dans le traitement des charges indirectes du CAPS Léopold-Gagnon. De plus, à défaut de détenir des données complètement objectives à l'issue de l'analyse, il est intéressant d'expliquer et de justifier les choix réalisés au cours du traitement des charges comme Doyle peut le stipuler. N'étant en mesure de produire des résultats strictement exacts et avérés, les opérations réalisées sur les charges et leur traitement ainsi que les données calculées relèvent d'explications précises. Ce glissement pondère ainsi l'analyse et ses résultats. En ce qui concerne cette recherche et l'étude des services du CAPS Léopold-Gagnon, nous pouvons dénoter que cet aspect aurait pu être approfondi quelque peu. En effet, il nous semble pertinent de sensibiliser les gestionnaires des organisations aux coûts et interactions entre services en présence mais également accepter et justifier le regard et traitement que ceux-ci portent sur les charges (Doyle). À ce sujet, nous pourrions envisager concevoir un modèle graphique présentant les interactions existantes ainsi que les volumes de coûts y étant associés et justifiés (figure 32).

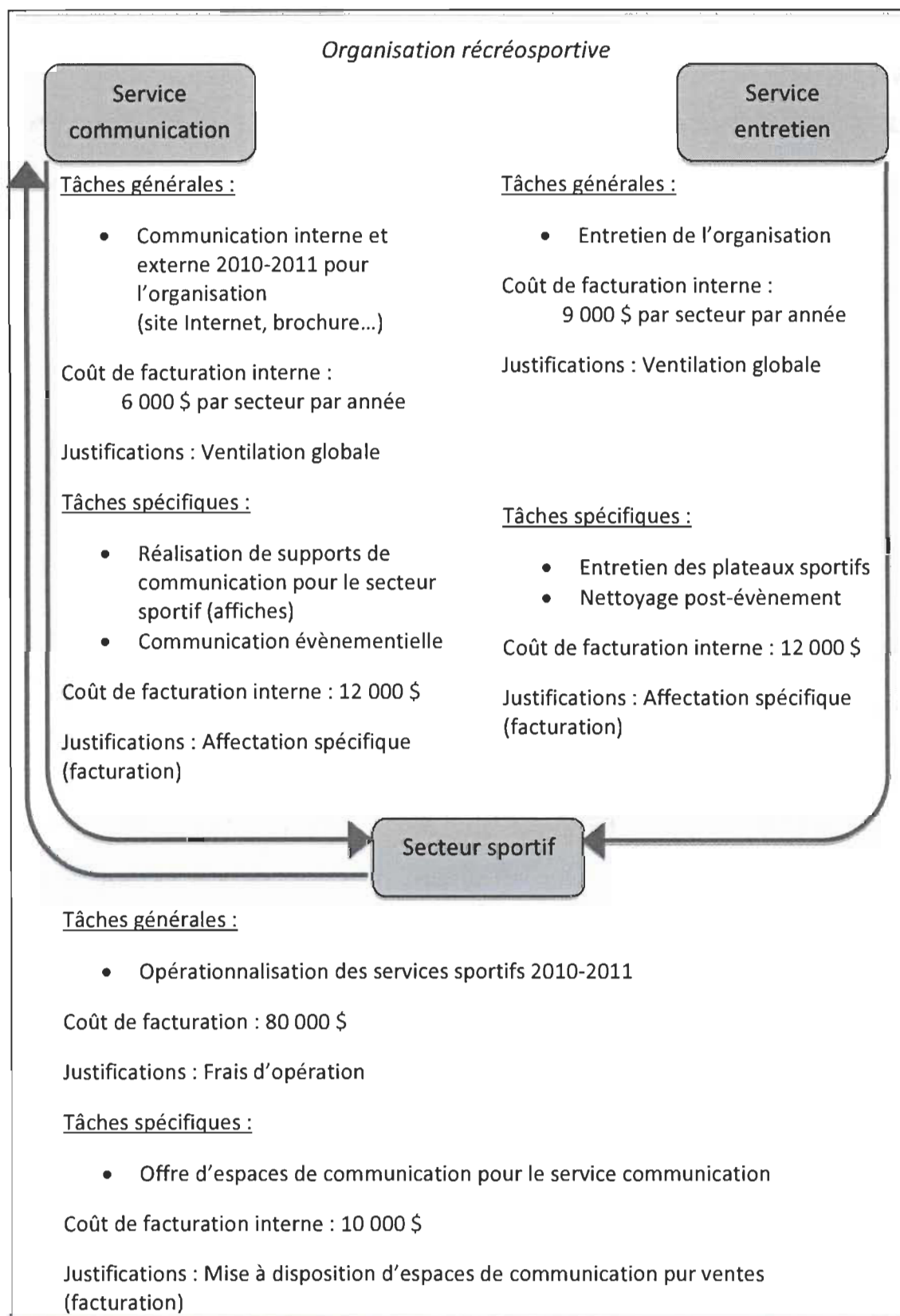


Figure 32. Modèle graphique des coûts.

6.1.7 Étape 7 : Harmonisation et affectation des charges indirectes, l'imputation aux coûts

Regrouper les Charges Indirectes (CID + CID des CSD)

(= Affectation au compte de charges de l'objet analysé)

Figure 33. Étape 7 : Harmonisation et affectation des charges indirectes, l'imputation aux coûts.

À l'image de la cinquième étape concernant le regroupement des charges directes, la septième étape nous invite à regrouper l'ensemble des charges indirectes retenues dans le calcul du coût de revient de l'objet en question. Par conséquent, nous réalisons l'addition de l'ensemble des montants des charges indirectes impliquées dans la construction du coût de revient de l'objet analysé. Une nouvelle fois, il est essentiel de veiller à l'uniformité (période, unités, référent) des charges indirectes regroupées. Aucune limite majeure n'est relevée à cette étape dans le traitement des données des services du CAPS Léopold-Gagnon.

À l'issue de l'étape sept, le processus d'analyse semble répondre à son mandat, c'est-à-dire à la définition du coût de revient d'un objet. Par conséquent, les deux étapes suivantes, bien qu'intéressantes, semblent subsidiaires et optionnelles dans notre démarche.

6.1.8 Étape 8 : Le traitement des unités de mesure

Définir les unités d'œuvre (U.O) et/ou assiettes de frais (A.F)

→ Collecter les données des unités d'œuvre (U.O) et/ou assiettes de frais (A.F)

Se choix

Figure 34. Étape 8 : Le traitement des unités de mesure.

Lorsque l'ensemble des charges (directes et indirectes) se voient regroupées au sein du compte de charges de l'objet analysé, nous obtenons le coût de revient « réaliste » de l'objet en question. Cependant, il peut être pertinent du point de vue de l'organisation de disposer de données liées à la réalité même de l'organisation et de l'offre développée. Ainsi, l'étape 8 nous convie à définir des unités de mesure (unités d'œuvre, assiettes de frais) visant à opérationnaliser les résultats produits. Celles-ci sont très pertinentes dans le processus d'obtention des données de gestion. Une fois la nature des unités de mesure définie (ex. surface, volume, inscriptions, participants, heures d'ouverture), nous nous devons de collecter ces données. Il est crucial de collecter des données précises et avérées à cette étape, c'est pourquoi il est intéressant de consulter certains documents internes de l'organisation caractérisant spécifiquement l'objet de l'analyse. Un bémol est à noter quant à la nature et la précision des données présentées au sein de ces documents. En effet, il est primordial de vérifier chacune des données impliquées dans l'analyse avant que ces données ne constituent une limite à l'étude. En ce qui concerne les unités de mesure retenues pour l'analyse des services du CAPS Léopold-Gagnon, nous pouvons rappeler que celles-ci pouvaient être nombreuses et variées. Nombre d'utilisateurs, de participants, d'inscriptions, surface, volume, volume horaire, nombre d'heures de l'activité, les services étudiés pouvaient rattacher leurs coûts à de multiples unités. Afin de disposer de données

appliquées à la gestion des services de l'organisation à l'étude, la surface, le nombre d'utilisateurs maximal ou utilisateurs potentiels, le nombre de séance ainsi que le nombre d'heures d'ouverture du service ont majoritairement été considérés dans le rattachement des coûts.

6.1.9 Étape 9 : L'imputation des unités de mesure

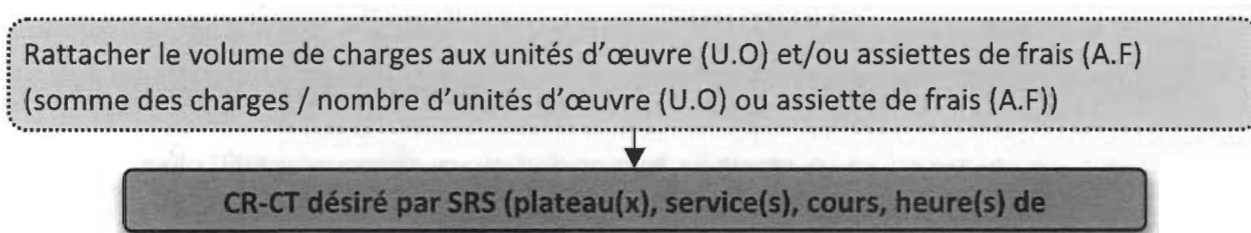


Figure 35. Étape 9 : L'imputation des unités de mesure.

Finalement, cette dernière étape du processus d'analyse qui peut être considérée comme optionnelle³³ considère d'une part le coût de revient identifié et d'autre part les unités de mesure collectées. Dès lors, l'étape 9 nous propose, dans notre cas, de rattacher le volume des charges calculées aux volumes des unités d'œuvre collectées. À ce stade, nous sommes en mesure de « faire parler » les données et d'obtenir de nombreuses informations complémentaires relatives au seuil de rentabilité, à la tarification, à la gestion, au pilotage et au contrôle de l'offre et bien d'autres encore. Relativement à nos analyses, nous traitons à ce stade et de façon générique d'unités de mesure, ici considérées comme unités d'œuvre et non assiettes de frais. Cette légère distinction pourrait être intéressante à conserver dans le contenu du processus d'analyse. Par ailleurs, il existe une frontière intéressante à matérialiser. Les unités de mesure se basent sur des données existantes

³³ Voir commentaire à l'étape 7.

collectées au sein même de l'organisation et de son mode de fonctionnement. Par conséquent, lorsque nous associons ces mêmes unités de mesure aux données financières recueillies, nous produisons des données de gestion existantes et appliquées. En outre, lorsque l'on envisage des données fictives soit, relevant de scénarios envisageables, nous nous plaçons dans le cadre de la simulation. Nous empruntons ainsi des éléments réels que nous associons à d'autres fictifs dans le but de répondre à certaines hypothèses tels Laudon et Laudon (2001) l'exposent. Reprenant le cas du CAPS Léopold-Gagnon et à titre informatif, imaginons que la direction envisage de contractualiser l'ensemble des professionnels en poste (tous les employés sont professionnels contractuels). Dès lors, nous positionnant sur ce scénario, nous pourrions simuler les coûts associés à cette modification de statut. Un scénario similaire pourrait s'intéresser uniquement à des postes étudiants au sein de l'organisation (tous les employés sont étudiants), voire simuler l'impact d'une augmentation de 30 % de sa clientèle sur les coûts des cours du secteur aérobie par exemple. De multiples scénarios peuvent ainsi être envisagés afin de fournir des données indicatives se basant sur des informations d'une part réelles et d'autres part fictives. L'hypothèse de la simulation selon divers scénarios via l'utilisation de système d'information de gestion ouvre de nombreux horizons et pistes de réflexion pour les gestionnaires. En revanche, nous ne nous engagerons pas définitivement sur cette avenue.

6.1.10 Commentaires généraux sur le processus d'analyse

Nous sommes à présent en mesure de formuler quelques commentaires généraux concernant le processus d'analyse utilisé dans notre recherche.

Tout d'abord, le coût de revient produit se veut empreint d'une certaine forme de subjectivité du fait de la nature des choix réalisés par les gestionnaires des organisations récréosportives. Nous traitons donc de coût de revient « réaliste » et non « réel » de chacun des objets d'analyse. Nous pouvons mentionner en aparté qu'en augmentant le niveau de précision des analyses, les analystes se rapprochent du coût de revient « réel ». En déployant des outils et ressources assurant le contrôle des charges, la marge d'erreur pourrait être diminuée. Cependant, il est important de contextualiser le développement de tels outils de gestion (Alazard & Sépari, 2004). Le coût de revient bâti est donc tributaire des décideurs, les gestionnaires, qui réalisent des choix spécifiques dans le traitement des charges mais également des ressources à disposition dans la collecte et le traitement de celles-ci. Par conséquent, le coût de revient « réaliste » construit se veut le coût de revient « des gestionnaires ». En conséquence de quoi, deux gestionnaires ou groupes d'analystes présenteraient des résultats variés du fait des choix et traitements différents qu'ils réaliseraient sur les charges (ex. coût de revient « groupe 1 » et coût de revient « groupe 2 »). Le coût de revient produit à l'issue du processus d'analyse se veut donc spécifique aux intervenants ayant utilisé le processus d'analyse et justifiés son utilisation et les choix qui en émanent. Dans le but d'appuyer nos propos, nous pouvons rappeler les nombreux biais qui peuvent apparaître dans le classement des charges, dans leur traitement mais également dans le choix et la définition des clefs de répartitions et des coefficients globaux.

Le coût de revient varie selon certains critères et notamment selon le moment et l'étendue de l'analyse. Effectivement, le temps considéré ainsi que la période choisie pour l'analyse se présentent comme des facteurs déterminant dans l'établissement des bornes et montants retenus dans l'élaboration du coût de revient final.

De plus, comme nous avons souvent pu en faire mention, nous sommes conscient de la limite majeure qui entoure l'analyse des coûts. La présence des charges communes (charges indirectes) crée des limites capitales et obstacles drastiques dans l'obtention du « vrai » coût de revient de l'objet concerné par ces charges (Oger, 2001). Cet état de fait est un constat commun à l'ensemble des méthodes d'analyse des coûts existantes. Le contrôle parfait est faillible, il s'agit d'une utopie, c'est pourquoi, « [trouver] une méthodologie valable et équitable de répartition des coûts reste, là encore, l'obstacle à franchir » (Doyle, 1996, p.145).

Par défaut, ne pouvant produire cette donnée totalement objective, le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs est par conséquent subjectif. Cependant, bien que les résultats produits par celui-ci soient tronqués et arbitraires, cette situation est loin d'être dramatique et fatale. Nous pouvons tout de même accorder une valeur intéressante aux résultats issus de l'analyse des coûts d'un objet. Premièrement, le processus d'analyse des coûts des services récréosportifs se place comme une source d'information non-négligeable pour les organisations. Deuxièmement, ce système d'information de gestion se veut malléable et adaptable, celui-ci sensibilise, conscientise et renseigne les gestionnaires selon leurs propres aspirations. C'est en interpellant ces derniers sur le mode organisationnel et opérationnel de l'organisation ainsi qu'en rendant les coûts

visibles et en les aidant dans leur prise de décisions (Doyle, 1996) que ce processus se place comme une ressource fiable et de confiance. Troisièmement, nous pouvons souligner que c'est en réduisant le niveau d'incertitude et de méconnaissance existant que le processus d'analyse des coûts développé produit des données qui se voient le reflet de la vision et du niveau de précision conféré par les gestionnaires. Par ailleurs, ces derniers demeurent maîtres en ce qui concerne leur engagement dans le processus d'analyse. Partant d'une simple analyse, ceux-ci sont en mesure de complexifier et raffiner à leur guise les données qu'ils souhaitent collecter et cela selon leurs besoins et ressources à disposition (Brault & Giguère, 1997). Le processus d'analyse est ainsi par nature subjectif, mais est en mesure de se rapprocher très finement de la réalité. C'est ainsi que nous pouvons malgré tout accorder du crédit à un processus d'analyse qui se place objectivement comme un outil subjectif.

En outre, il est fondamental d'investiguer l'organisation dans son ensemble, c'est-à-dire de tenir compte de l'ensemble de ses particularités. Certains coûts peuvent facilement être oubliés, mal identifiés, faire l'objet de doublon. Il est donc capital de faire preuve de beaucoup d'attention dans le traitement de la totalité des données. À ce sujet, il est essentiel de toujours se rattacher au coût de revient visé initialement, afin que l'ensemble des traitements et choix se rapportent à ce dernier. Nous pourrions illustrer ces propos à l'image d'une pyramide inversée avec à sa base l'ensemble des opérations convergeant vers le coût de revient visé, sa pointe (figure 36).

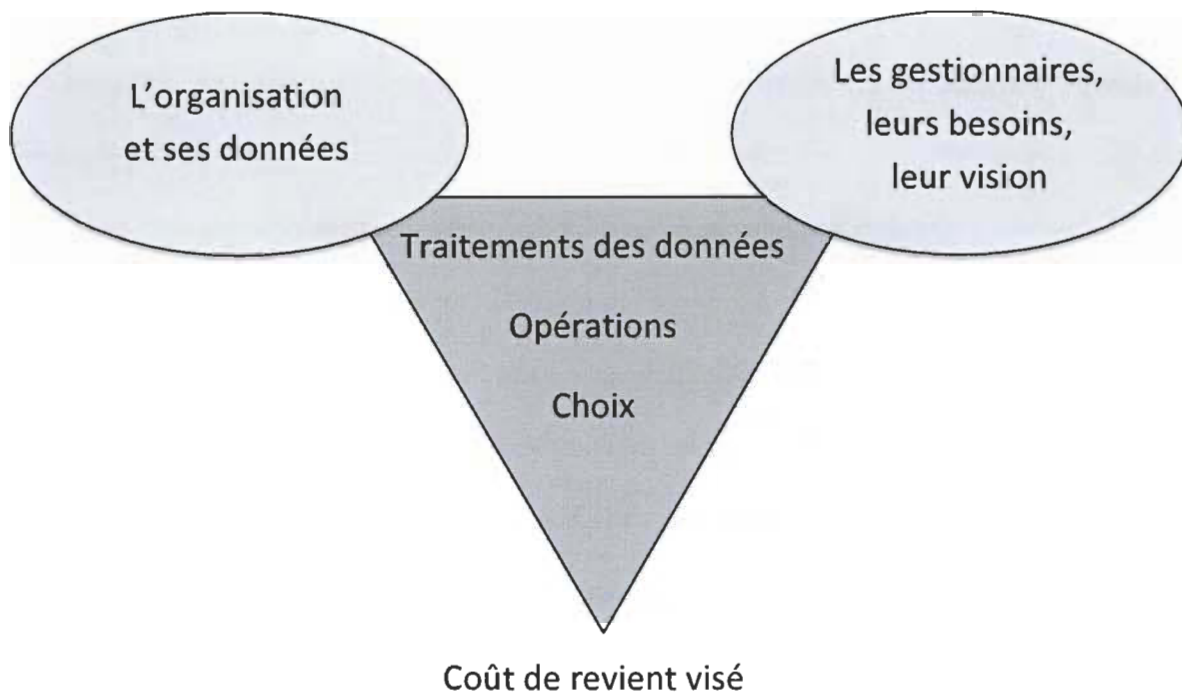


Figure 36. Le coût de revient, un concept central.

Traitant des limites auxquelles cette recherche dut faire face, nous pouvons souligner la nature, la forme ainsi que l'objectivité de certaines données transmises par l'organisation. Étant donnée l'importance de travailler avec des données fidèles et exactes, nous sommes en mesure de souligner le fait que certaines données transmises se sont vues approximatives, incomplètes, pas toujours à jour et difficilement exploitables de prime abord. Celles-ci ont du être retravaillées, complétées dans la mesure du possible, occasionnant ainsi des tâches longues et fastidieuses. Nous pouvons donc souligner l'importance de disposer de données vérares et précises et la limite que cela représente lorsque ce n'est pas le cas. Malheureusement, sur ce point nous sommes tributaires du système comptable et de gestion de l'organisation ainsi que de sa précision.

Aux vues de la difficile répartition des charges et notamment des charges indirectes et de la subjectivité relative de l'affectation de celles-ci, il aurait pu être intéressant de préciser l'impact que chaque décision engendre sur le compte de coûts de l'objet analysé. Y a-t-il perte de certains volumes de charges? Lesquels? Y a-t-il échange de service (facturation interne)? Comment avons-nous traité cet aspect? En d'autres termes, une présentation de l'impact de chaque choix sur les biais occasionnés aurait pu être appréciée.

6.2 Retour sur les objectifs de la recherche

Toute recherche a pour ambition de répondre à une question de recherche, voire d'atteindre un ou des objectifs particuliers. Dans le cas de cette étude, nous visions à outiller les organisations récréosportives d'une méthode d'analyse des coûts des services et notamment des coûts de revient. Pour ce faire, deux objectifs spécifiques se sont greffés à notre objectif général et en ont constitué la charpente. Par conséquent, la mise à l'épreuve du modèle sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste au travers de l'analyse de quatre objets d'étude a constitué le premier objectif spécifique. Le second objectif spécifique s'attachait à l'évaluation de la simplicité du modèle, son pouvoir de transposition et son efficacité dans le processus de production de ce coût de revient réaliste.

La section ci-après procède donc à un retour sur les deux objectifs spécifiques et l'objectif général de cette recherche.

6.2.1 Premier objectif spécifique : un coût de revient réaliste

Ce premier segment s'intéresse à l'utilisation du processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs. Comme nous avons pu l'aborder précédemment, celui-ci fut appliqué à cinq objets d'analyse distincts. Il ressort de cette mise en pratique que le processus est en mesure de se transposer aisément d'un cadre d'analyse à l'autre donc d'un objet à l'autre. En ce qui concerne les résultats produits par ce dernier, nous pouvons relever que ceux-ci se veulent strictement réalistes, c'est-à-dire le reflet d'une vision, d'une politique, d'orientations et de gestionnaires et analystes précis. Par réalistes, nous entendons des résultats approuvés et ancrés dans la réalité. En revanche, ces résultats se placent sous le joug des gestionnaires les produisant, nous traitons donc de résultats réalistes aux regards des gestionnaires impliqués dans le processus d'analyse. Par conséquent, nous pouvons affirmer que l'utilisation du processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs est en mesure de produire un coût de revient « réaliste ».

Aucun obstacle majeur et irréversible ne semble entraver l'application du processus d'analyse ni ne sont la preuve de son incapacité à fournir un coût de revient « réaliste ». Le processus lui-même se base sur des méthodes comptables, économiques et de gestion avérées dont les avantages, inconvénients et limites sont clairement reconnues. De plus, nous pouvons relever que celui-ci est appliqué par des intervenants directement impliqués au sein de l'organisation à l'étude. Également, les données traitées sont réelles et issues de l'organisation et de ses activités propres. Par conséquent, en regard du contexte d'application du processus d'analyse, en regard des données produites ainsi que des limites notoires mentionnées précédemment nous pouvons affirmer que le processus répond à

notre premier objectif spécifique de recherche. En d'autres termes, le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs est en mesure de fournir un coût de revient « réaliste ».

6.2.2 Second objectif spécifique : un processus simple, transposable et efficace

Cette seconde section se réfère à la simplicité du modèle, à son pouvoir de transposition ainsi qu'à son efficacité dans le processus de production d'un coût de revient réaliste. Rappelons à ce stade que cette recherche se place dans un cadre exploratoire. C'est pourquoi, à défaut d'évaluer précisément et objectivement chacune des dimensions citées, nous pouvons malgré tout formuler des commentaires et remarques pertinentes issues des quatre analyses réalisées.

Premièrement, en ce qui concerne la simplicité du modèle, nous sommes en mesure d'avancer que celui-ci s'en voit empreint à différents niveaux de l'analyse. En effet, le processus développé est la contraction, la synthèse de plusieurs méthodes comptables, de différents calculs et traitements, tous issus de disciplines, de champs d'étude et de recherche à l'application franche et aux cloisons relativement rigides. Le processus développé se définit comme l'outil de gestion, le processus opérationnel, la trame d'action à suivre pour calculer un coût de revient dans les organisations récréosportives. Ce procédé condense et synthétise les traitements complexes des charges, autrement dit, il facilite l'analyse des coûts.

C'est au travers d'un processus d'analyse composé de sept étapes obligatoires et deux étapes facultatives³⁴ que l'on est en mesure d'identifier un coût de revient « réaliste ». En d'autres termes, cette démarche se veut progressive, évolutive, accessible, constructive et vulgarisée.

Le pouvoir de transposition concerne notre deuxième énoncé. Par pouvoir de transposition, nous entendons la capacité du modèle à être transposé d'un cadre d'analyse à un autre. Pour répondre à cet aspect, le processus d'analyse fut testé et appliqué à quatre objets d'analyse comme nous avons pu le présenter au cours de cette recherche. Nous avons pu constater au fil des analyses qu'aucun obstacle majeur ne s'est dressé sur le chemin du traitement des données. En effet, la transposition du processus d'analyse d'un objet à l'autre fut relativement aisée, n'occasionnant que de maigres ajustements dans les tableaux de traitement des données. Par conséquent, nous pouvons en conclure sur ce point que le processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives fait preuve d'un pouvoir de transposition convaincant pour les quatre objets étudiés.

Lorsque l'on aborde l'efficacité du processus d'analyse, nous nous référons à la capacité de ce dernier à atteindre son objectif, sa finalité, la raison de sa création. En d'autres termes, on se demande si à l'issue de son application, le résultat final produit répond effectivement à la raison d'être du processus lui-même, à la raison même de son utilisation. Par conséquent et comme nous avons pu le préciser, le processus d'analyse des coûts développé vise à fournir un coût de revient. Rappelons au passage que ce coût de revient concerne les services offerts par les organisations récréosportives. Au regard des

³⁴ Nous préciserons cet aspect dans la section suivante.

analyses réalisées précédemment, nous pouvons avancer que le processus d'analyse en question ne permet pas la production du coût de revient « réel » du service d'une organisation récréosportives. Animé par de nombreux biais et difficultés dans le traitement et la répartition des charges³⁵, agrémenté par des obstacles concernant les organisations³⁶ et mieux éclairé quant au mythe du coût de revient, nous pouvons affirmer que ce processus d'analyse n'est pas en mesure de produire le « vrai » coût, le coût « réel » et « indiscutable » d'un objet de coûts comme nous l'avons abordé. « [Nous] ne croyons pas non plus au mythe d'un prix de revient que beaucoup de dirigeants conçoivent à tort comme une donnée stable [...] son caractère essentiel est son instabilité » (Rosenberg, 1991, p.13). Par conséquent, comme pouvait déjà l'affirmer Mévellec (1995), « (...) on accepte, lors de la construction du système de calcul des coûts, d'arbitrer entre la précision et le coût d'obtention de cette précision » (p.84).

Nous heurtant à des obstacles similaires à ceux rencontrés par de nombreux chercheurs, nous nous permettons cependant d'apporter un bémol. Comme nous venons de le présenter, l'efficacité du processus d'analyse n'est pas vérifiée. En revanche, il est pertinent de nuancer nos propos en ajoutant qu'à défaut de produire un coût de revient « réel », le processus d'analyse conduit à l'obtention du coût de revient « réaliste » de l'objet étudié. Cette nuance anodine est cependant essentielle dans notre cas. Par coût de revient « réaliste » nous entendons ici un coût de revient qui tient compte de la juste réalité des choses. En d'autres termes, cela signifie que le coût de revient « réaliste » est la finalité d'un

³⁵ Nous faisons ici notamment référence aux choix relatifs aux coefficients globaux, aux clefs de répartition ainsi qu'à la justification de ceux-ci.

³⁶ Nous faisons référence aux données des organisations ainsi qu'à l'organisation interne des structures récréosportives.

processus progressif d'analyse tenant compte de réalités propres telles, l'organisation elle-même (ex. ses divisions physiques, comptables, départementales et ses limites), ses gestionnaires (ex. choix et justifications, vision et politique), son contexte et environnement. Dès lors, à défaut d'être « vrai », le coût de revient produit est en mesure de traduire l'ensemble du cadre dans lequel l'organisation s'inscrit dans cette démarche d'analyse. Il s'agit ainsi d'une donnée, construite et traçable. Par conséquent, loin d'être une simple donnée numérique, le coût de revient « réaliste » se définit comme une donnée qui a du sens, une donnée qui se veut le reflet d'un processus décisionnel (Legendre, 2005) complet et justifié. Pour en conclure sur ce point, bien que nous ne disposions pas d'indicateurs spécifiques, nous pouvons avancer humblement que le processus en question est relativement simple, se veut aisément transposable et efficace dans la production d'un coût de revient « réaliste ».

6.2.3 Objectif général : un outil pour les organisations récréosportives

Lorsque l'on fait référence à l'objectif général de cette recherche, nous sommes invité à nous demander si cette recherche et ses résultats outillent convenablement les organisations récréosportives. Plus précisément en ce qui concerne la production d'une méthode d'analyse des coûts des services et notamment des coûts de revient.

Dans un premier temps, nous pouvons mentionner que cette méthode qui prend la forme d'un processus assiste les analystes, les gestionnaires et les intervenants des organisations récréosportives dans leur quête d'informations. En effet, l'application de ce

processus d'analyse conduit irrémédiablement au fil des étapes et à l'issue même de la démarche à la production de données pertinentes pour l'organisation concernée. Il s'agit ainsi de données relatives aux volumes de charges directes et indirectes, ainsi qu'à plusieurs informations relatives au service étudié dont le coût de revient « réaliste » de celui-ci. Au-delà de la production des données précédentes, cette démarche permet de sensibiliser les gestionnaires et intervenants à l'importance des coûts, à leur analyse et traitement objectif dans le processus administratif qui leur incombent. De plus, le processus d'analyse des coûts des organisations récréosportives se place également comme un guide d'actions successives et de choix de gestion à réaliser. Autrement dit, cette méthode d'analyse invite les intervenants à se questionner sur leur organisation, leur offre et leur mode de gestion ainsi que sur les choix qu'ils réalisent et justifient dans le traitement des coûts. Par conséquent, le processus favorise la compréhension des gestionnaires par des étapes réflexives, il facilite leur apprentissage et guide les actions et choix que ceux-ci peuvent être amenés à réaliser à l'issue de son utilisation. De par son architecture et l'accompagnement permanent que celui-ci réalise, ce dernier est accessible aux utilisateurs, visant ainsi l'autonomie et l'appropriation individuelle³⁷. Évolutif et flexible, le processus d'analyse des coûts des services récréosportifs suggère selon Mévellec (1995) « [...] une dynamique d'amélioration continue, assise sur l'apprentissage individuel mais également organisationnel » (p.104)³⁸. En assurant la production des coûts de revient « réalistes » des

³⁷ Concernant les modèles de calculs des coûts : « Théoriquement, on devrait rencontrer autant de variantes qu'il y a d'organisations. En réalité, les modèles sont fortement standardisés » (Mévellec, 1995, p.43).

³⁸ « Un système de calcul des coûts qui chercherait à établir une articulation directe entre chacune de ces activités et les objets dont on souhaite connaître le coût conduirait rapidement à l'élaboration d'usines à gaz. C'est un écueil auquel n'ont malheureusement pas échappé tous ceux qui ont essayé de mettre en place un calcul des coûts à partir de l'analyse des activités. Avant d'aller plus loin, il faut préciser que l'on souhaite un système de calcul des coûts très flexible, capable de répondre simplement à une grande variété de questions et

services, ce processus se place comme un outil pertinent pour les organisations récréosportives.

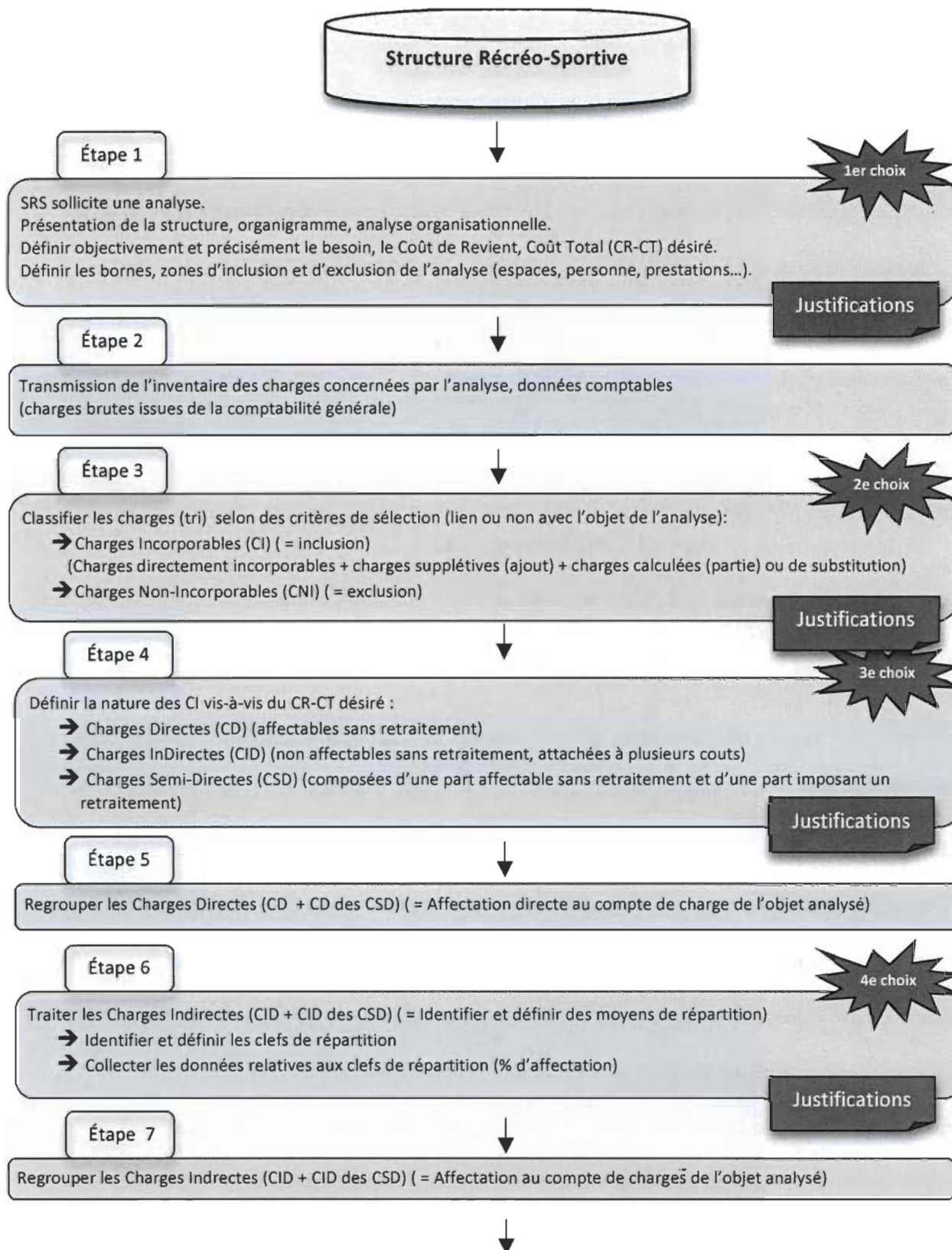
6.3 Retour sur le cadre d'analyse

À la lumière des éléments développés jusqu'alors au sein de ce chapitre, nous sommes en mesure de réaliser un retour sur le cadre d'analyse employé. À ce sujet, plusieurs remarques incontournables sont à relever. Tout d'abord, rappelons que le processus développé s'appuie sur plusieurs méthodes d'analyse dont la méthode des coûts complets et des coûts partiels. En outre, au fil de l'analyse et selon le niveau de précision souhaité par les analystes, il est possible de faire intervenir des notions relatives à la méthode des centres d'analyse, des centres de frais, du coefficient global et de la comptabilité par activité. Ce processus d'analyse présente ainsi plusieurs caractéristiques intéressantes telles l'amplitude permise dans son utilisation, la possibilité de réaliser des choix dans le traitement des données et la production d'un coût de revient qui se veut la synthèse d'une politique, d'une vision. C'est ainsi que ces nombreux éléments inscrivent cette recherche et ce processus dans un cadre d'analyse peu conventionnel. Le processus d'analyse en question est autre chose que l'imbrication de plusieurs éléments théoriques existants, construisant ainsi une méthode opérationnelle. En outre, celle-ci est le reflet d'un fait marquant. La spécificité des champs sportif et récréatif permet difficilement

non seulement à la question «quel est le coût de ce produit? [...] C'est parce que l'information produite a un sens non ambigu qu'elle est utilisée, partagée, qu'elle contribue à orienter les décisions des gestionnaires ». (Mévellec, 1995, p110)

l'appropriation et l'application stricto sensus des éléments et méthodes comptables et économiques dans la production de données de gestion. Notre recherche et le développement du processus qu'il en est fait se placent donc à l'interstice de plusieurs champs d'étude et de recherche. C'est ainsi que nous empruntons conjointement des éléments rattachés à l'ensemble de ces champs. De plus, les modèles et méthodes sur lesquelles reposent notre recherche concernent majoritairement les produits (si ce n'est essentiellement). Ce mémoire s'inscrit dans la perspective des services, c'est pourquoi l'un de ses défis réside notamment dans l'adaptation des éléments théoriques développés spécifiquement pour les produits à l'analyse des services. Par conséquent, il fut incontournable d'adapter les méthodes et modèles comptables, économiques et de gestion retenus aux sciences du loisir et du sport.

Par ailleurs, il pourrait être intéressant de développer le processus afin de travailler sur un exercice financier en cours. Bien que cette démarche impose des ajustements du système comptable et de l'organisation, nous pourrions envisager calculer des coûts de revient à différents moments de l'exercice financier, à différents moments de l'offre des services. De même, il serait intéressant de tester l'utilisation du processus d'analyse avec des charges distinguées selon la spécificité de leur engagement (charges fixes, variables et mixtes). Sur un autre aspect, le processus d'analyse nous laisse entrevoir un point non négligeable que nous ne pouvons passer sous silence, celui de l'accompagnement. Avant d'aborder cette notion au travers de la section suivante, découvrons le processus d'analyse des coûts des services récréosportifs revisité à la lumière des diverses remarques formulées au fil de ce chapitre (voir figure 37).



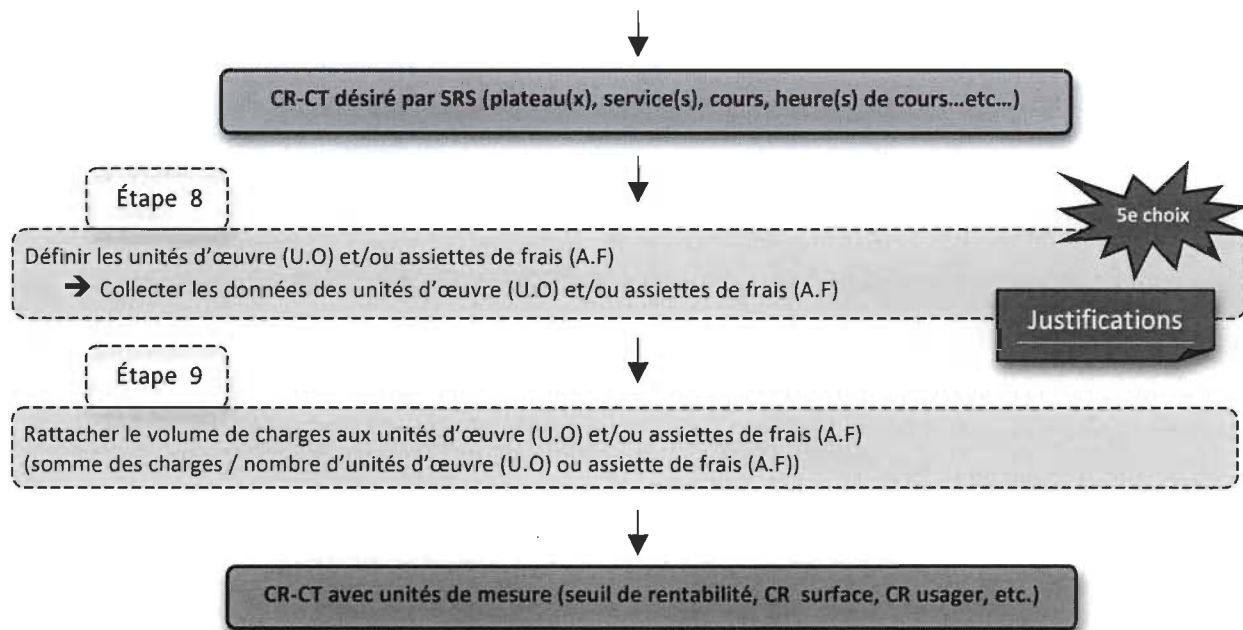


Figure 37. Le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs.

Suite à l'utilisation du processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs initialement créé et utilisé, nous sommes en mesure de mentionner certaines des modifications apportées à ce dernier. Finalement, le processus subit deux modifications principales qui s'apparentent à un des compléments pertinents. En effet, ces derniers n'affectent nullement ni le contenu ni le déroulement de chacune des étapes, mais complètent le processus.

Tout d'abord, relevons que les étapes 8 et 9 ne se présentent plus comme des étapes incontournables de l'analyse. Effectivement, celles-ci deviennent facultatives puisque l'issue de l'étape 7 fournit le coût de revient de l'objet analysé. Dès lors, il est du ressort des gestionnaires de s'intéresser ou non aux unités de mesure et au coût de revient de celles-ci. Par conséquent, les étapes 8 et 9 se voient optionnelles et complémentaires à l'analyse constituant ainsi la première modification opérée.

Dans un autre ordre d'idées, nous pouvons souligner que le processus présente au sein des étapes 1 et 3 à 9 une phase de justification. En d'autres termes, les gestionnaires sont à présent invités au fil de ces huit étapes à justifier chacun de leur choix. Cet ajout permet ainsi d'assurer la traçabilité des traitements réalisés sur les données, mais également d'inciter les gestionnaires à raisonner leurs décisions et prendre conscience de l'impact de chacune de celles-ci. Par conséquent, grâce à ces nouveaux apports, nous favorisons la réflexion ainsi que la justification des choix et décisions prises par les intervenants. De plus, les données produites permettent à ce stade de répondre à d'autres impératifs relatifs à la prise de décision de contrôle de gestion. En d'autres termes, ces derniers renseignent les gestionnaires sur l'efficacité et l'efficience avec lesquelles les ressources sont utilisées au travers d'objectifs établis par la prise de décision stratégique de l'organisation (Laudon & Laudon, 2001).

Finalement, les modifications apportées au processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs ne sont ni drastiques ni majeures. En revanche, celles-ci ont la prétention de peaufiner le processus lui-même en complétant chacune des étapes et en raffinant ainsi l'ensemble de la démarche. C'est ainsi que nous pouvons dénoter un apport certain en ce qui concerne la congruence et la fluidité du processus et de la démarche d'analyse en tant que telle.

6.4 Suivez le guide : notion d'accompagnement

Le processus d'analyse des coûts est une démarche permettant de répondre à de nombreux besoins en termes de gestion tels la comparaison entre plusieurs objets d'analyse (organisations, services, équipements), la gestion raisonnée et justifiée des ressources, la justification de l'offre et des choix apportés et, potentiellement, la mise en avant de perspectives de développement. De plus, nous pouvons souligner que ce processus permet une connaissance plus fine des rouages de l'organisation, de ses services, programmes et activités, sous réserve que les gestionnaires détiennent au préalable une connaissance certaine du fonctionnement interne de leur organisation. Autrement dit, le processus d'analyse est en mesure de raffiner, de préciser et enrichir les connaissances des gestionnaires dans la mesure où ceux-ci sont malgré tout renseignés sur le fonctionnement de l'organisation.

Cependant, l'utilisation juste du processus est un préalable incontournable à la production de données pertinentes. C'est pourquoi, il est de notre ressort de préciser quelque peu l'implantation du processus d'analyse développé au sein de l'organisation. Il est important de rappeler que l'analyse peut être réalisée selon deux approches.

D'une part, l'organisation peut réaliser elle-même l'analyse (travail interne), d'autre part, l'analyse est réalisée avec la collaboration d'une tierce personne qui accompagne et guide les intervenants de l'organisation dans leur démarche (travail en équipe). Dans les deux cas de figure, l'analyse des coûts ne peut être réalisée sans la coopération ni l'implication des intervenants de l'organisation.

Ainsi, qu'il s'agisse de l'une ou l'autre des approches, les gestionnaires se doivent d'abord le processus d'analyse en connaissance de cause, c'est-à-dire en étant sensibilisés aux enjeux, possibilités, limites et ressources engendrés par la démarche. Ces derniers sont en effet les acteurs incontournables de celle-ci. S'imprégner de l'outil et des besoins auxquels ce dernier peut répondre et cerner précisément les enjeux de la définition du coût de revient d'un service se placent comme des préalables fondamentaux.

De même, la compréhension des principaux concepts est un prérequis incontournable pour les utilisateurs du processus antérieurement au traitement des données initiales. Nous pouvons donc souligner l'importance pour les gestionnaires de s'approprier le processus d'analyse des coûts afin d'en tirer les meilleurs bénéfices.

D'un point de vue pratique, nous pouvons souligner que l'utilisateur de ce dernier se voit épauler dans son utilisation. En effet, l'architecture même du processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives traduit un accompagnement permanent de l'utilisateur. Cet accompagnement ou encadrement permanent conduit l'analyste au travers d'étapes réflexives successives et progressives, obligatoires, dans un premier temps³⁹, puis optionnelles⁴⁰, dans un second temps. Chacune des étapes se définit par des verbes d'actions et un énoncé précisant le mandat et l'objectif de l'étape abordée. De fait, au cours de chacune de ces étapes l'utilisateur est invité à traiter les données de l'organisation selon une logique spécifique suggérée. Cette logique invite l'utilisateur à réaliser certains choix cruciaux dans le traitement, la production et l'analyse des données. Par conséquent,

³⁹ Étapes 1 à 7.

⁴⁰ Étapes 8 et 9.

les choix réalisés dans le traitement des données sont de la responsabilité des intervenants. L'analyse doit avant tout répondre à leurs besoins, c'est pourquoi la pleine compréhension des enjeux et de l'importance des choix réalisés est prépondérante. Nous pouvons à ce sujet souligner que l'accompagnement dont fait preuve ce processus favorise, d'une part, l'autonomie des intervenants et, d'autre part, la réalisation de choix avérés et réfléchis tout en produisant des données et justifications défendables. Le processus d'analyse des coûts se présente comme un outil produisant des données aidant la gestion des organisations. Il est primordial de conserver à l'esprit que le processus d'analyse des coûts se place comme un guide, une trame d'actions à suivre afin d'obtenir une information pertinente. Les intervenants doivent par conséquent s'engager pleinement dans le processus d'analyse des coûts, ils doivent s'approprier celui-ci et réaliser des choix justifiés et assumés par et pour l'organisation. Le processus d'analyse des coûts développé doit être en mesure de répondre au besoin de l'ensemble des organisations, indépendamment de leur nature et spécificité. L'accompagnement des utilisateurs est notamment marqué lors des rencontres de travail et du traitement des données. Les rencontres de travail qui réunissent les intervenants de l'organisation récréosportive ont pour but d'implanter le processus d'analyse au sein de la structure (présentation de la démarche et du processus, définition des objets d'analyse, enjeux, rôle des gestionnaires, sensibilisation) et de s'assurer d'une compréhension commune de la démarche et des notions tandis que les étapes de traitement des données sont l'occasion de débattre et justifier les choix réalisés (choix des charges, modalités de traitement, décisions d'affectation, clefs de répartition, coefficients, unités de mesure). Ainsi, nous pouvons souligner la contribution du processus d'analyse en ce qui

concerne la notion d'accompagnement des intervenants engagés dans une démarche d'analyse des coûts et notamment des coûts de revient.

À ce sujet, signalons que les gestionnaires peuvent être épaulés et assistés par un accompagnateur externe dans la réalisation de leur démarche d'analyse. Dans cette situation, l'accompagnateur occupe une place décisive. Il se place comme la personne ressource guidant l'analyse, épaulant et accompagnant les gestionnaires. C'est ainsi que nous pouvons mentionner quelques unes des compétences personnelles et professionnelles requises par ce dernier. D'un point de vue personnel, l'accompagnateur doit être un bon communicateur et vulgarisateur, il doit inspirer la confiance concernant la démarche elle-même mais également concernant la confidentialité des données traitées et résultats produits. De plus, celui-ci doit faire preuve de professionnalisme, d'empathie, d'ouverture et de compréhension dans la relation de travail qui se tisse lors des réunions. D'un point de vue professionnel cette fois-ci, l'accompagnateur doit détenir des connaissances théoriques et pratiques certaines concernant l'analyse des coûts et le contrôle de gestion. De même, celui-ci doit connaître le milieu des organisations et notamment des organisations sportive et récréative. Savoir faire preuve de méthode, de synthèse et de précision sont des atouts non négligeables. Notons également que le pragmatisme se place comme une compétence intéressante dans la mesure où l'analyse se rattache perpétuellement au réel et notamment en ce qui concerne l'impact des décisions des gestionnaires.

Conclusion

Le présent mémoire s'intéressait à combler le vide instrumental entourant l'analyse des coûts des services récréosportifs. L'inadéquation des ressources, outils et autres modèles existants contraignait ainsi les gestionnaires et responsables des organisations sportives et récréatives dans la réalisation de leurs tâches quotidiennes ainsi que dans la « bonne » gestion de leurs responsabilités. À plus grande échelle, nous pouvons souligner l'obstacle que ce vide représente dans le développement et le contrôle de l'offre globale des services récréosportifs. En outre, l'analyse raisonnée du coût de revient d'un service, d'une activité ou d'un objet se place comme une source prolifique de réponses aux problématiques managériales des organisations.

Par conséquent, notre démarche de recherche visait à outiller les organisations récréosportives d'une méthode d'analyse des coûts des services et notamment des coûts de revient. C'est ainsi que cet objectif général impliqua la conception et le développement d'un processus d'analyse des coûts de revient de ces mêmes organisations. Deux objectifs spécifiques se sont greffés à cette recherche. Le modèle fut tout d'abord mis à l'épreuve sur sa capacité à fournir un coût de revient réaliste et cela au travers de l'analyse de quatre objets d'étude en la qualité d'une activité organisée, d'une activité libre, d'un secteur de l'organisation et d'un équipement. La simplicité du modèle, son pouvoir de transposition et son efficacité dans le processus de production de ce coût de revient réaliste furent évalués

par la suite.

Cette recherche ainsi que les résultats porteurs qu'elle suggère se placent comme des avancées notoires en ce qui concerne l'analyse des coûts et la gestion des organisations notamment en sport et en loisir. Reposant sur des principes comptables avérés, influencé par l'économie et clairement orienté dans le cadre du sport et du loisir, le processus d'analyse en question se place comme une avancée pertinente dans le management sportif et récréatif. Répondant à une problématique de terrain tenace, les éléments théoriques mis en avant par ce dernier le porte garant d'un apport scientifique et pratique pertinent. Nous pouvons également mentionner que le cœur de notre recherche concerne principalement le traitement des charges ainsi que les choix réalisés par les gestionnaires dans l'utilisation même du processus et des données.

En réponse à notre objectif initial, nous pouvons avancer que le processus d'analyse des coûts de revient conçu constitue un outil d'analyse pertinent pour les organisations récréosportives. Offrant une démarche d'analyse accessible tant pour les initiés que pour les néophytes celui-ci se veut simple d'utilisation et opérationnel. De plus, nous avons pu constater que ce dernier ne se cantonne pas à une seule utilisation et un seul cadre d'analyse. Effectivement, la capacité du processus à se transposer aisément d'un cadre d'analyse à l'autre en constitue un atout. Finalement, en ce qui a trait à l'efficacité du processus d'analyse développé, celle-ci se voit relative. Ce dernier est effectivement en mesure de produire des résultats, cependant la nature même de ceux-ci interroge. Ainsi, à défaut de

fournir le « vrai » coût de revient, le coût « réel » celui-ci fournit un coût de revient subjectif soit, le coût de revient « réaliste » de l'objet. Le coût de revient « réaliste » est ainsi l'aboutissement d'un processus décisionnel complexe, ainsi que de multiples opérations de traitement et de calcul menées par les gestionnaires de l'organisation. Dès lors, au fil des diverses étapes traversées, ce processus logique et les résultats qu'il produit nécessite et renforce la compréhension et interprétation fine de l'organisation et de ses constituants. Ce constat est notable grâce à la production de données objectives relativement aux choix opérés par l'intervenant ou le groupe d'intervenants concerné par l'analyse. Ainsi, le processus en question peaufine l'analyse tant systémique que spécifique de chacun des intervenants au travers des divers questionnements concernant les activités, les interactions, les charges et le traitement qu'il en est fait. Il découle de cette analyse un gain d'informations et de connaissance conséquent pour les gestionnaires et les organisations. Nous pouvons ainsi mettre en évidence l'importance du système d'information de gestion que représente l'analyse du coût de revient d'un service, dans la production de données porteuses. Également, ce processus simplifie la démarche d'analyse des coûts de revient de celles-ci. En effet, tous les responsables ou intervenants des organisations sont en mesure d'utiliser judicieusement et fidèlement l'outil conçu. Reflet d'une vision et de plusieurs choix justifiés, simple d'utilisation, transposable et efficace dans la mesure où celui-ci est en mesure de produire un coût de revient réaliste et justifié, nous pouvons avancer que le processus d'analyse fait état de résultats probants. Par ailleurs, nous pouvons mettre en évidence l'apport substantiel que constitue le processus d'analyse des coûts de revient des

organisations récréosportives en ce qui concerne l'accompagnement des gestionnaires. Assurément, celui-ci épaula et guide les intervenants dans leur démarche d'analyse. Chacune des neuf étapes du processus invite l'analyste à réaliser des tâches essentielles, à prendre des décisions, à les justifier et, en d'autres termes à construire son propre coût de revient. Le processus invite l'utilisateur à s'impliquer à se positionner, il le sollicite afin d'extraire des connaissances nouvelles issues de son expérience et de sa propre connaissance de l'organisation. Finalement, le processus d'analyse des coûts de revient vise l'autonomie et l'auto-apprentissage de son utilisateur.

Plusieurs limites ont pu apparaître au fil de cette étude. Parmi les plus conséquentes, nous pouvons, dans un premier temps, rappeler que le processus développé est une démarche clairement subjective n'étant en mesure de produire le « vrai » coût de revient. Dans un deuxième temps, mentionnons que le processus est à suivre méticuleusement tant dans la réalisation de chacune de ces étapes que dans le traitement des données et leur véracité. Dès lors, la vigilance et le contrôle constant des opérations sont de rigueur. Dans un troisième temps, la nature des données utilisées ainsi que le manque d'objectivité et de justification de chacun des choix opérés peuvent se présenter comme des facteurs limitants. Dans un quatrième temps, nous pouvons souligner que les périodes considérées pour certaines analyses furent contrariées. L'ajustement des états financiers avec l'année gouvernementale a contraint les analyses passant ainsi d'un exercice financier de douze mois à onze. Une autre limite majeure réside dans le fait que le coût de revient produit se veut le

résultat des choix d'un individu ou groupe d'individus marquant ainsi le caractère subjectif de la démarche. En l'occurrence, la donnée construite à l'issue du processus d'analyse est par définition unique et propre à l'individu ou groupe d'individus réalisant cette dernière, ce qui n'assure aucune constance dans la production de données semblables d'un individu ou groupe d'individus à l'autre ainsi qu'entre plusieurs objets d'étude strictement identiques.

Du point de vue de la pertinence sociale et scientifique, nous pouvons souligner l'apport auquel le développement du processus d'analyse et cette recherche consentent. Du point de vue de la société et de la science en général, les retombées ainsi que la portée de cette recherche s'accordent au pluriel.

D'un point de vue théorique, cette recherche ainsi que les résultats qui en découlent constituent un apport certain en ce qui concerne les domaines de la gestion, de la comptabilité, de l'économie mais également du management, directement, indirectement voire aucunement rattachés aux milieux sportif ou récréatif. Répondant à un vide théorique certain, cette recherche comble à sa façon cette lacune en proposant une réponse qui se veut l'amalgame de plusieurs méthodes existantes avérées. Cette démarche qui répond aux attentes des gestionnaires et organisations récréosportives se veut novatrice et adaptée à la réalité de celles-ci. Comblant à sa façon, le vide instrumental actuel, le processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives permet de calculer et justifier de façon réaliste le coût de revient des services tout en guidant les analystes dans leur démarche. Alternative intéressante et globale en ce qui concerne l'analyse des coûts et le

calcul du coût de revient, transposable et efficace, le processus d'analyse des coûts de revient des organisations récréosportives est approprié.

Sous sa portée pratique, ce processus d'analyse se place comme une ressource appréciable pour tous les intervenants de ces structures. Méthode objective, fidèle, accessible et flexible, celle-ci s'inscrit comme un guide accompagnant l'intervenant sur le chemin de l'analyse des coûts de revient et dans sa quête de réponses en termes de gestion. Système d'information de gestion producteur de données pertinentes et justifiées, le processus d'analyse des coûts de revient des services récréosportifs est en mesure de trouver aisément sa place au sein de chaque service, secteur, département, regroupement sportif et récréatif et équipements producteurs de services mais pas seulement et cela en qualité d'outil d'information de gestion. Alternative intéressante pour les organisations, les gestionnaires disposent à présent d'un processus d'analyse facilitant et justifiant la prise de décision dans le contrôle, le pilotage, l'évaluation (Bayeux et Dupuis, 2007), la gestion, le développement et l'opérationnalisation des politiques récréosportives. Sur ce point nous pouvons envisager plusieurs avenues telles le développement d'un logiciel ou d'une interface numérique. Cette plateforme interactive permettrait ainsi à l'utilisateur de n'inscrire que les données pertinentes (coûts, nombre de secteurs, sous-secteurs, objets, coefficients et unités de mesure) et propres à son analyse. Également, le développement de ressources simplifiant et précisant la définition des coefficients et clefs de répartition constitue une seconde avenue possible.

Finalement, à l'époque où les sports et loisirs physiques constituent essentiellement des activités marchandes (Bourg & Gouguet, 2005), nous pouvons souligner l'apport que représente cette recherche sur les champs de l'information, de l'économie et du management.

En débordant du cadre du loisir et du sport, nous pouvons avancer que les résultats produits sont en mesure de servir tout type de structure offrant un service et cela peut importe la nature de ce dernier. À ce propos, en ce qui concerne les pistes de recherche et d'intervention, nous pouvons affirmer que le processus d'analyse des coûts de revient des services peut être voué à de nombreux usages. Les services étant de plus en plus nombreux à notre époque et la frontière entre produits et services de plus en plus mince, nous pouvons envisager de nombreuses utilisations à cette démarche. D'un point de vue public, Thibault (2008, p.208), nous rappelle que « (le) chantier est important et appelle des outils de mesure et d'information ». Ce constat est par ailleurs généralisable au secteur privé et parapublic. L'œuvre est conséquente et implique des développements opportuns. À ce sujet, lorsque l'on déborde quelque peu du cadre du loisir et du sport, nous pourrions envisager implanter celle-ci à d'autres organisations proposant des services. Nous pouvons faire référence au milieu culturel (ex. musée) et touristique (ex. gestion de site, de séjour), au domaine de la santé (ex. les hôpitaux), de l'immobilier (ex. gestion d'édifices, de biens) mais également des assurances. L'évènementiel ainsi que divers projets pourraient également faire appel à ce type de processus afin d'évaluer les coûts de revient de leurs

diverses entités. C'est ainsi que le processus d'analyse développé pourrait trouver diverses applications en répondant aux problématiques et à la spécificité de chacun de ces milieux. Sans oublier que l'objet de cette étude concerne les services et selon cette même logique, confrontant le rapprochement grandissant entre les services et les produits, soulignant la flexibilité et la pluralité des usages pratiques auxquels le processus d'analyse des coûts de revient est voué, pourquoi ne pas envisager étendre ce dernier au domaine de la production et vente de biens et de produits. Dans cette hypothèse, nous pourrions affirmer que le processus d'analyse des coûts développé se place comme un outil répondant aux besoins d'analyses des coûts des secteurs tant marchand que tertiaire. Non restrictif et adaptable, ces quelques éléments nous donnent ainsi l'occasion de mettre en avant les vives opportunités de développement auxquelles le processus d'analyse des coûts serait en mesure de répondre.

Références

Alazard, C., & Sépari, S. (2004). *Contrôle de gestion: manuel et applications* (6^e éd.). Paris : Dunod.

Andreff, A., & Faculté de droit et des sciences économiques de Limoges. Centre de droit et d'économie du sport. (1989). *Économie politique du sport*. Paris : Dalloz.

Andreff, A., & Nys, J.-F. (2002). *Économie du sport* (5^e éd.). Paris : Presses universitaires de France.

Andreff, W., & Weber, W. (1995). Synthèse de recherche en économie. Dans Vuori, I., Conseil de l'Europe. Comité pour le développement du sport., & Conférence des ministres européens responsables du sport. *Le rôle du sport dans la société, santé, socialisation, économie* (pp.153-185). Strasbourg : Éditions du Conseil de l'Europe.

Augé, B., & Vernhet, A. (1997). De la comptabilité à la gestion prévisionnelle. Dans Pigeassou, C. & Garrabos, C. *Management des organisations de services sportifs* (pp.215-283). Paris : Presses universitaires de France.

Bayeux, P., & Dupuis, J. (2008). *Coût de fonctionnement, tarification et pilotage des équipements sportifs*. Voiron, France : Presses universitaires du sport.

Boisvert, H. (1995). *La comptabilité de management*. Saint-Laurent, Québec : Éditions du renouveau pédagogique.

Bourg, J.-F. & Gouguet, J.-J. (2005). *Économie du sport*. Paris : La Découverte.

Brault, R., & Giguère, P. (1997). *Coûts de revient*. Sainte-Foy, Québec : Presses de l'université Laval.

Cargnello-Charles, E., Morard, B., & Trahand, J. (2000). *Comptabilité de gestion, coût, activité, répartition*. Grenoble : Presses universitaires de Grenoble.

Contandriopoulos, A.-P., Champagne, F., Potvin, L., Denis, J.-L., & Boyle, P. (1990). *Savoir préparer une recherche : la définir, la structurer, la financer*. Montréal : Les Presses de l'université de Montréal.

De la Fontaine, J. (1678). *L'avantage de la science*. Livre VIII Fable 19.

- Degraaf, D.G., Jordan, D.J., & Degraaf, K.H. (2005). *Programming for parks, recreation and leisure services : a servant leadership approach* (2nd éd). State College : Venture Publishing.
- Doyle, D.P. (1996). *La maîtrise des coûts, une approche globale*. Paris : Les éditions d'organisations.
- Drucker, P.F. (1967). Une décision efficace. Dans Harvard Business Review on decision making (2002). *La prise de décision* (pp.1-24). Paris : Les éditions d'organisation.
- Fortin, J., Mandron, A., & Vézina, M. (1999). *Pratiques de contrôle budgétaire*. Montréal : Guérin ; s.l.: Ordre des comptables généraux licenciés du Québec.
- Grönroos, C., (1990). *Service management and marketing : managing the moments of truth in service competition*. Lexington : Lexington Books.
- Hémici, F., & Hénot, C. (2007). *Contrôle de gestion*. Rosny-sous-bois, France : Bréal.
- Langlois, M, & Tocquer, G. (1992). *Marketing de services : le défi relationnel*. Boucherville, Québec : G. Morin.
- Laudon, K.C, & Laudon, J.P. (2001). *Les systèmes d'information de gestion : organisations et réseaux stratégiques*. Saint-Laurent, Québec : Éditions du renouveau pédagogique.
- Laudon, K.C, & Laudon, J.P. (2010). *Les systèmes d'information de gestion : gérer l'entreprise numérique*. Saint-Laurent, Québec : Éditions du renouveau pédagogique.
- Launois, S. (1981). *Analyse économique des coûts* (2^e éd.). Paris : Presses universitaires de France.
- Legendre, R. (2005). *Dictionnaire actuel de l'éducation* (3^e éd). Montréal: Guérin.
- Le Moniteur des travaux publics et du bâtiment., & France, Ministère de la jeunesse et des sports. (1993). *Équipements sportifs et socio-éducatifs: guide technique juridique et réglementaire* (11^e éd.). Paris : Éditions du Moniteur.
- Malleret, V., (2007). La facturation des services complémentaires dans l'industrie : une étude empirique. Dans Monnoyer, M.-C., & Ternaux, P. (2007). *Mondialisation des services, innovation et dynamiques territoriales*. Paris : L'Harmattan.
- Martinet, A.-C (Éd), Silem, A. (Éd), & Asquin, A. (2000). *Lexique de gestion* (5^e éd.). Paris : Dalloz.
- Melyon, G. (2004). *Comptabilité analytique : principes, coûts réels constatés, coûts préétablis, analyse des écarts*. Rosny-sous-bois, France : Bréal.
- Mévellec, P. (1990). *Outils de gestion, la pertinence retrouvée*. Paris : Éditions Malesherbes.

- Mévellec, P. (1995). *Le calcul des coûts dans les organisations*. Paris : La Découverte.
- Oger, B. (2001). *La gestion par l'analyse des coûts*. Paris : Presses universitaires de France.
- Paucher, P. (1991). *Mesure de la performance financière de l'entreprise*. Grenoble : Presses universitaires de Grenoble.
- Peneder, M., Kaniovski, S, & Dachs, B. (2003). What Follows Tertiarisation? Structural Change and the Role of Knowledge-Based Services. In *The Service Industries Journal*, 23(2), 47-66.
- Pigeassou, C. (1997). Le concept de services sportifs. Dans Pigeassou, C. & Garrabos, C. *Management des organisations de services sportifs* (pp.48-59). Paris : Presses universitaires de France.
- Polge, M. (1997). Le marketing dans les organisations de services sportifs. Dans Pigeassou, C. & Garrabos, C. *Management des organisations de services sportifs* (pp.284-312). Paris : Presses universitaires de France.
- Rosenberg, C. (1991). *Analyse des coûts, rentabilité et productivité* (4^e éd.). Paris : ESF.
- Rossmann, J.R, & Elwood Schlatter, B. (2008). *Recreation programming : Designing leisure experiences* (5^e éd). Champaign : Sagamore Publishing.
- Thibault, A. (2008). *Le loisir public et civil au Québec. Dynamique, démocratique, passionnel et fragile*. Québec : Presses de l'Université du Québec.
- Simon, H.A. (1983). *Administration et processus de décision*. Paris : Économica.
- Van der Maren, J.-M. (1996). *Méthodes de recherche pour l'éducation* (2^e éd.). Montréal : Presses de l'Université de Montréal.
- Van der Maren, J.-M. (2003). *Recherche appliquée en pédagogie: des modèles pour l'enseignement*. Bruxelles : De Boeck.

Appendice A

Mémos



Charges Non-incorporables :

Ne correspondent pas aux conditions normales du fonctionnement et de la réalisation de l'objet de l'organisation.

(ex. charges causées par un sinistre, charges exceptionnelles, charges se rapportant à une période antérieure, etc.)

Les charges ne relevant pas de l'exploitation normale et courante ou qui ne présentent pas un caractère habituel dans la profession peuvent également ne pas être incorporées.

Charges Incorporables :

Les charges incorporables sont des charges qui **correspondent à l'activité normale et courante de l'entreprise.**

NB : l'incorporabilité d'une charge est laissée à la discrétion de l'analyste.

Charges Supplémentaires :

Les charges supplémentaires sont des **ajouts.**

Il s'agit de «**consommations**» qui, bien que non reconnues comme éléments de charge en comptabilité générale, ont été **retenues par l'entreprise comme élément de coût.**

Charges Calculées ou de substitution :

Lorsque les charges usuellement prises en compte par la comptabilité générale se voient subir un **retraitement ou calcul spécifique** et prises en compte par la comptabilité analytique, nous traitons de charges calculées ou de substitution. Nous faisons ici majoritairement référence soit à des « **charges d'usage, soit des charges étalées** ».

Charges Directes :

Une charge est directe à un produit si elle peut lui être affectée sans ambiguïté, ou en prenant un raisonnement à rebours.

C'est une charge qui disparaîtra si le produit disparaît.

Est appelé coût direct toute charge affectable à un seul produit ou à une seule commande.

Le coût d'une charge directe s'affecte sans retraitements spécifiques.

Un coût direct est un coût constitué par des charges qui peuvent lui être directement affectées (généralement charges opérationnelles ou variables) et des charges qui, même si elles transitent par des centres d'analyse, concernent ce coût sans ambiguïté (variables et fixes).

Les éléments directs (ou charges directes) sont ceux qui peuvent être facilement affectés, car ils se rapportent à un seul coût.

Charges Indirectes :

Les coûts indirects s'attachent à plusieurs coûts (produits, commandes, services distincts).

La charge est indirecte si elle nécessite des calculs intermédiaires pour être imputée au coût concerné, elle est ici consommée par plusieurs services.

Lorsqu'un élément de coût fait l'objet d'un traitement spécifique, d'une répartition, d'un calcul en vue de son affectation aux coûts d'un service, d'un produit, d'un plateau en ce qui nous concerne, nous sommes en présence d'une charge indirecte.

Les coûts indirects s'établissent au-delà du cadre de l'objet spécifique de coût, de plus ces derniers sembleraient engagés pour un ensemble de produits.

Les coûts indirects sont des coûts difficilement affectables directement. (ex. les assurances, les frais postaux et frais de télécommunication, les frais de personnels administratifs et les amortissements, l'entretien des machines, la promotion, etc.)



MÉMO

Clef de répartition

Lorsque nous ne pouvons utiliser des moyens de répartition objectifs (compteurs, bons de sortie...) nous employons des clefs de répartition.

C'est l'instrument permettant d'allouer à chacune des sections une part réaliste d'un coût commun, elle s'exprime en pourcentage (%).

Choix important, mentionnons que cette étape se doit être réalisée avec précaution et minutie afin de répartir le plus rationnellement possible les éléments de coûts et se rapprocher par conséquent au plus près de la réalité.

Idéalement les clefs de répartition se basent sur des actions ou éléments fixes (caractère de constance) : homogénéité des activités.

Unité d'oeuvre

L'unité d'œuvre est une unité de mesure physique qui caractérise et mesure l'activité d'un centre, elle se voit le moyen facilitateur d'imputation des charges au centre de coût des produits, ou services. Le choix d'une unité de mesure de l'activité d'un centre doit être lié à l'activité de ce centre.

En principe la meilleure unité de mesure de l'activité d'un centre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives en corrélation la plus étroite avec le montant du coût du centre.

La décision de retenir une unité d'œuvre particulière résulte soit d'une observation empirique, soit d'une étude statistique. Si plusieurs possibilités se présentent, l'unité d'œuvre retenue sera celle qui offre la meilleure corrélation avec le coût du centre (coefficient de corrélation le plus élevé).

Il est essentiel de se positionner sur un choix le plus représentatif et cohérent possible et cela en adéquation avec la réalité même de l'objet porté à l'analyse.

Assiette de frais

L'assiette de frais est une unité de mesure monétaire. Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique suffisamment représentative de l'activité d'un oeuvre, une unité monétaire appelée assiette de frais doit être utilisée.

Appendice B

Cardiomilitaire - Traitement des charges directes

51321	Étudiants	Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	374 137,00 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	
Détails session A2010	Nombre d'étudiants	5	
	Nombre de cours	14	
	Nombre de semaine de cours	14	
	Nombre d'heures de cours/semaine	13,75	
	Nombre d'heures de cours/session	192,5	
	Heures payées étudiants	288,75	
	Taux horaire étudiant	16,39	
	Taux horaire étudiant + av. soc.	18,85	
	Coûts		4 732,61 \$
	Coût plus av. soc.		5 442,50 \$
	Coût moyen par étudiant		946,52 \$
	Coût moyen plus av. soc.		1 088,50 \$

51321	Étudiants	Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	374 137,00 \$
Détails session H2011	Nombre d'étudiants	5	
	Nombre de cours	14	
	Nombre de semaine de cours	14	
	Nombre d'heures de cours/semaine	13,75	
	Nombre d'heures de cours/session	192,5	
	Heures payées étudiants	288,75	
	Taux horaire étudiant	16,39	
	Taux horaire étudiant + av. soc.	18,85	
	Coûts		4 732,61 \$
	Coût plus av. soc.		5 442,50 \$
	Coût moyen par étudiant		946,52 \$
	Coût moyen plus av. soc.		1 088,50 \$

Total coûts intervenants étudiants secteur aérobic 2010-2011 hors av. soc.			9 465,23 \$
Avantages sociaux étudiants	Taux / Part des av. soc.	15,00 %	
Coût total avec av. soc.			10 885,01 \$
Nombre de semaine de cours		28	
Coût hebdomadaire pour les cours			388,75 \$
Nombre de cours		14	
Coût pour un cours			777,50 \$
Nombre de séances annuelles		392	
Coût pour une séance			27,77 \$

51322	Étudiants 2 ^e cycle	Intervenant direct	0,00 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	
Détails session A2010	Nombre d'étudiants	NSP	
	Nombre de cours	NSP	
	Nombre de semaine de cours	NSP	
	Nombre d'heures de cours/semaine	NSP	
	Nombre d'heures de cours/session	NSP	
	Heures payées étudiants	NSP	
	Taux horaire étudiant	16,39	
	Taux horaire étudiant + av. soc.	18,85	
	Coûts		NSP
	Coût plus av. soc.		NSP
	Coût moyen par étudiant		NSP
	Coût moyen plus av. soc.		NSP

51322	Étudiants 2 ^e cycle	Intervenant direct	0,00 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	
Détails session H2011	Nombre d'étudiants	NSP	
	Nombre de cours	NSP	
	Nombre de semaine de cours	NSP	
	Nombre d'heures de cours/semaine	NSP	
	Nombre d'heures de cours/session	NSP	
	Heures payées étudiants	NSP	
	Taux horaire étudiant	16,39	
	Taux horaire étudiant + av. soc.	18,85	
	Coûts		NSP
	Coût plus av. soc.		NSP
	Coût moyen par étudiant		NSP
	Coût moyen plus av. soc.		NSP

Total coûts intervenants étudiants secteur aérobic 2010-2011 hors av. soc.			NSP
Avantages sociaux étudiants	Taux / Part des av. soc.	15,00 %	
Coût total avec av. soc.			NSP
Nombre de semaine de cours			NSP
Coût hebdomadaire pour les cours			NSP
Nombre de cours			NSP
Coût pour un cours			NSP
Nombre de séances annuelles			NSP
Coût pour une séance			NSP

51429	Professionnels contractuels	Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	172 225,09 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	
Détails session A2010	Nombre de prof. Contra.	1	
	Nombre de cours	1	
	Nombre de semaine de cours	14	
	Nombre d'heures de cours/semaine	0,75	
	Nombre d'heures de cours/session	10,5	
	Heures payées pro. Contra.	13,125	
	Taux horaire prof. Contra.	45	
	Taux horaire prof. Contra. + av. soc.	56,25	
	Coûts		590,63 \$
	Coût plus av. soc.		738,28 \$
	Coût moyen par prof. Contra.		590,63 \$
	Coût moyen plus av. soc.		738,28 \$

51429	Professionnels contractuels	Concerne le secteur aérobic mais pas directement le cours	172 225,09 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	
Détails session H2011	Nombre de prof. Contra.	1	
	Nombre de cours	1	
	Nombre de semaine de cours	14	
	Nombre d'heures de cours/semaine	0,75	
	Nombre d'heures de cours/session	10,5	
	Heures payées pro. Contra.	13,125	
	Taux horaire prof. Contra.	45	
	Taux horaire prof. Contra. + av. soc.	56,25	
	Coûts		590,63 \$
	Coût plus av. soc.		738,28 \$
	Coût moyen par prof. Contra.		590,63 \$
	Coût moyen plus av. soc.		738,28 \$

Total intervenants Prof. Contra. secteur aérobic 2010-2011 hors charges salariales			1 181,25 \$
Avantages sociaux Prof. Contra.	Taux / Part des av. soc.	25,00 %	
Coût total avec av. soc.			1 476,56 \$
Nombre de semaine de cours		28	
Coût hebdomadaire pour les cours			52,73 \$
Nombre de cours		1	
Coût pour un cours			1 476,56 \$
Nombre de séances annuelles		28	
Coût pour une séance			52,73 \$

52110	Avantages sociaux	Directement concerné et rattaché à l'objet	236 218,14 \$
Part des coûts concernés		Étudiant 15 % - Professionnel 25 % du salaire	
N.B: Le montant associés aux avantages sociaux est intégré dans la construction du coût considéré pour chacun des intervenants.			

57523	Equip Spec Ens Rech Non Subv	Système de son indispensable pour les cours	21 187,37 \$
Part des coûts concernés		9,44 %	1 999,99 \$
Nombre de sous-secteurs concernés		2	1 000,00 \$
Nombre de semaine de cours		28	
Coût hebdomadaire pour les cours			35,71 \$
Nombre de cours		15	
Coût pour un cours			66,67 \$
Nombre de séances annuelles		420	
Coût pour une séance			2,38 \$

Montant des charges directes pour une séance, coût direct	82,88 \$
---	----------

Appendice C

Raquettes libres – Traitement des heures et séances

Terrains de tennis et de badminton

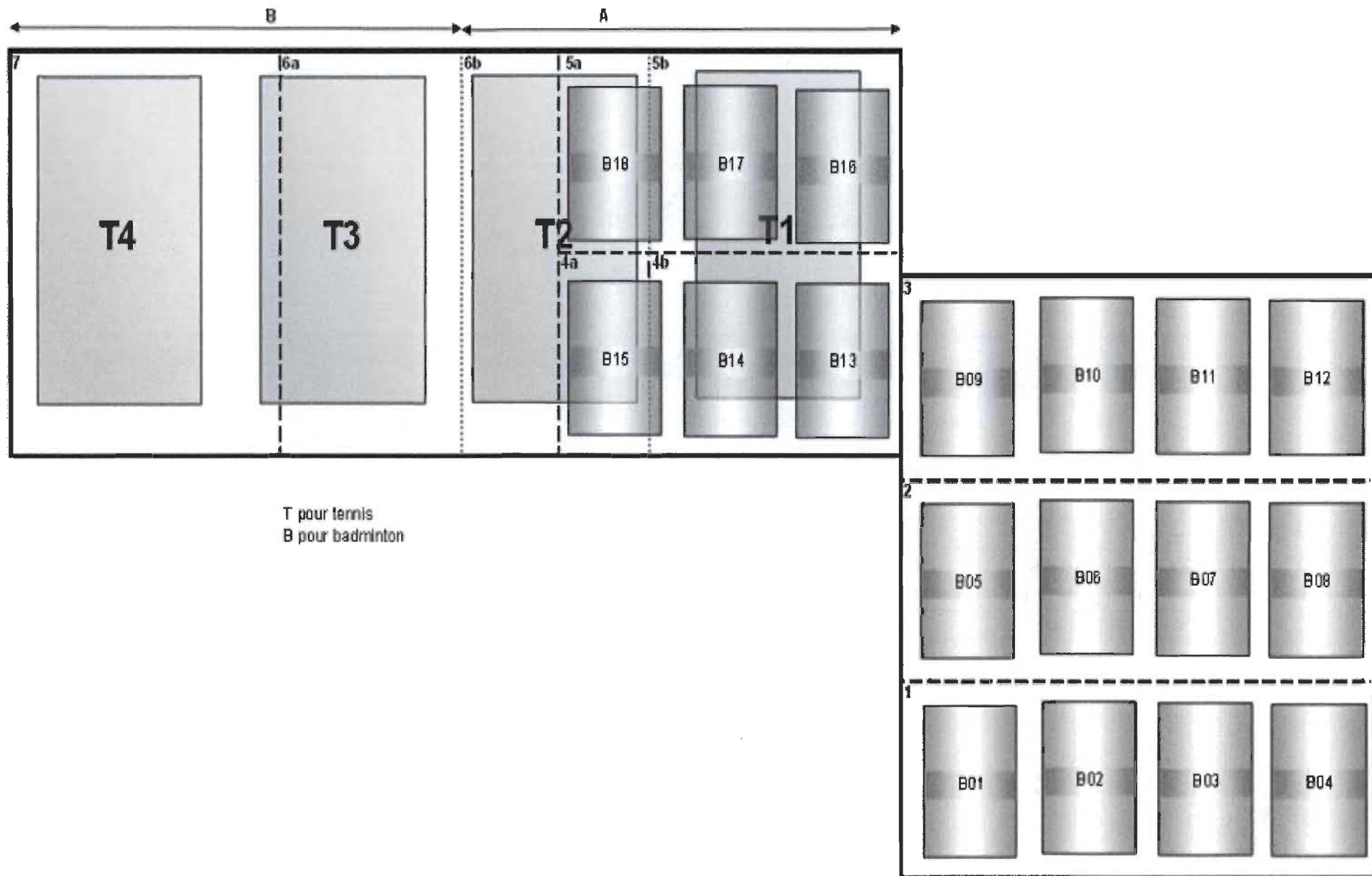


Tableau 49

Décompte des heures et séances de raquettes libres – Juin à Septembre 2010⁴¹

	Juin 2010		Juillet 2010		Août 2010		Septembre 2010	
	Heures	Séances	Heures	Séances	Heures	Séances	Heures	Séances
Gym 1	187,5	750	24	96	15	60	266,5	1 066
Gym 2	230,5	922	17	68	0	0	335,5	1 342
Gym 3	49	196	135,5	542	42,5	170	131	524
Gym 4A-4B	37,5	112,5	124	372	82,5	247,5	86	258
Gym 5A-5B	37,5	112,5	119	357	83,5	250,5	86,5	259,5
Gym 6	0	0	0	0	0	0	0	0
Gym 7	140	140	0	0	15,5	15,5	226,5	226,5
Totaux	682	2 233	419,5	1 435	239	743,5	1 132	3 676

⁴¹ Badminton : Gym # 1, # 2, # 3, # 4A-4B et # 5A-5B

Tennis : Gym # 6 et # 7

Tableau 50

Décompte des heures et séances de raquettes libres – Octobre à Décembre 2010⁴²

	Octobre 2010		Novembre 2010		Décembre 2010	
	Heures	Séances	Heures	Séances	Heures	Séances
Gym 1	318	1 272	282,5	1 130	258	1 032
Gym 2	337,5	1 350	336	1 344	307	1 228
Gym 3	250,5	1 002	196	784	122,5	490
Gym 4A-4B	80	240	60	180	125,5	376,5
Gym 5A-5B	80	240	57,5	172,5	125,5	376,5
Gym 6	7,5	7,5	11	11	79,5	79,5
Gym 7	226,5	226,5	180,5	180,5	231	231
Totaux	1 300	4338	1 123,5	3 802	1 249	3 813,5

⁴² Badminton : Gym # 1, # 2, # 3, # 4A-4B et # 5A-5B
Tennis : Gym # 6 et #7

Tableau 51

Totaux des heures et séances de raquettes libres – Juin à Décembre 2010⁴³

	Totaux Juin à Décembre 2010	
	Heures	Séances
Gym 1	1 351,5	5 406
Gym 2	1 563,5	6 254
Gym 3	927	3 708
Gym 4A-4B	595,5	1 786,5
Gym 5A-5B	589,5	1 768,5
Gym 6	98	98
Gym 7	1 020	1 020
Totaux	6 145	20 041

⁴³ Badminton : Gym # 1, # 2, # 3, # 4A-4B et # 5A-5B
Tennis : Gym # 6 et #7

Tableau 52

Décompte des heures et séances de raquettes libres – Janvier à Avril 2011⁴⁴

	Janvier 2011		Février 2011		Mars 2011		Avril 2011	
	Heures	Séances	Heures	Séances	Heures	Séances	Heures	Séances
Gym 1	276,5	1106	242,5	970	275	1 100	261	1 044
Gym 2	304,5	1218	331,5	1 326	331,5	1 326	307	1 228
Gym 3	187,5	750	210	840	225	900	227,5	910
Gym 4A-4B	158	474	81	243	167	501	154	462
Gym 5A-5B	155,5	466,5	79	237	162,5	487,5	144,5	433,5
Gym 6	65	65	0	0	44,5	44,5	172	172
Gym 7	239,5	239,5	134	134	209	209	238,5	238,5
Totaux	1 386,5	4319	1 078	3 750	1 414,5	4 568	1 504,5	4 488

⁴⁴ Badminton : Gym # 1, # 2, # 3, # 4A-4B et # 5A-5B
Tennis : Gym # 6 et # 7

Tableau 53

Totaux des heures et séances de raquettes libres – Janvier à Avril 2011⁴⁵

	Totaux Janvier à Avril 2011	
	Heures	Séances
Gym 1	1 055	4 220
Gym 2	1 274,5	5 098
Gym 3	850	3 400
Gym 4A-4B	560	1 680
Gym 5A-5B	541,5	1 624,5
Gym 6	281,5	281,5
Gym 7	821	821
Totaux	5 383,5	17 125

⁴⁵ Badminton : Gym # 1, # 2, # 3, # 4A-4B et # 5A-5B

Tennis : Gym # 6 et # 7

Tableau 54

Totaux des heures et séances de raquettes libres – Juin 2010 à Avril 2011⁴⁶

	Totaux	
	Heures	Séances
Gym 1	2 406,5	9 626
Gym 2	2 838	11 352
Gym 3	1 777	7 108
Gym 4A-4B	1 155,5	3 466,5
Gym 5A-5B	1 131	3 393
Gym 6	379,5	379,5
Gym 7	1 841	1 841
Totaux	11 528,5	37 166

⁴⁶ Badminton : Gym #1, # 2, # 3, # 4A-4B et # 5A-5B
 Tennis : Gym # 6 et #7

Appendice D

Salle d'entraînement - Traitement des charges directes

51321	Étudiants	Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	374 137,00 \$
Part des coûts concernés		24,28 %	90 836,00 \$
Total coûts intervenants étudiants salles entraînement 2010-2011 hors av. soc.			90 836,00 \$
Avantages sociaux étudiants	Taux / Part des av. soc.		15,00 %
Coût total avec av. soc.			104 461,40 \$
Nombre de semaines du service			48
Coût hebdomadaire pour le service			2 176,28 \$
Nombre d'heures du service			4 532
Coût pour une heure			23,05 \$

51322	Étudiants 2 ^e cycle	Intervenant directement concerné et rattaché à l'objet	0 \$
Part des coûts concernés		NSP	NSP
Total coûts intervenants étudiants salles entraînement 2010-2011 hors av. soc.			NSP
Avantages sociaux étudiants	Taux / Part des av. soc.		15,00 %
Coût total avec av. soc.			NSP
Nombre de semaines du service			NSP
Coût hebdomadaire pour le service			NSP
Nombre d'heures du service			NSP
Coût pour une heure			NSP

51411	Professionnels	Responsables de secteurs, tâches associées directement et indirectement	220 751,67 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	108 874,72 \$
		Nombre de prof. Contra.	2
		Responsabilité	100 % et 70 %
		Coûts	108 874,73 \$
		Coût plus av. soc.	136 093,41 \$
		Coût moyen par prof. Contra.	54 437,36 \$
		Coût moyen plus av. soc.	68 046,70 \$

Total couts intervenants professionnels pour les salles entrainement 2010-2011 hors av. soc.			108 874,73 \$
Avantages sociaux professionnels	Taux / Part des av. soc	25,00 %	
	Coût total avec av. soc.		136 093, 41 \$
	Nombre de semaines du service	48	
	Coût hebdomadaire pour le service		2 835,40 \$
	Nombre d'heures du service	4 532	
	Coût pour une séance		30,03 \$

51711	Personnel métiers	Intervenant directement associé au maintien et à la réparation de l'équipement	179 788,35 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	
		Nombre d'intervenant(s)	1
		Responsabilité	100 %
		Nombre d'heures hebdomadaires	38,75
		Nombre de semaines du service	48
		Nombre d'heures du service	1 860
		Taux horaire de l'intervenant	20,22
		Taux horaire de l'intervenant plus av. soc.	25,28
		Coûts	37 609,20 \$
		Coût plus av. soc.	47 011,50 \$
		Coût moyen par prof. Contra.	37 609,20 \$
		Coût moyen plus av. soc.	47 011,50 \$

Total coûts intervenants professionnels pour les salles entrainement 2010-2011 hors av. soc.			37 609, 20 \$
Avantages sociaux professionnels	Taux / Part des av. soc	25,00 %	
Coût total avec av. soc.			47 011,50 \$
Nombre de semaine(s) du service			48
Coût hebdomadaire pour le service			979,41 \$
Nombre d'heures du service			4 532
Coût pour une séance			10,37 \$

51429	Professionnels contractuels	Intervenant directement concerné par l'objet	172 225,09 \$
Part des coûts concernés		Coût à reconstruire	107 554,57 \$
		Nombre d'intervenant(s)	6
		Responsabilité	100%
		Nombre d'heures hebdomadaires	29
		Nombre de semaines de travail	48
		Nombre d'heures de travail	1 392
		Taux horaire de l'intervenant	NSP
		Taux horaire de l'intervenant plus av. soc.	NSP
		Coûts	107 554,57 \$
		Coût plus av. soc.	134 443,21 \$
		Coût moyen par prof. Contra.	17 925,75 \$
		Coût moyen plus av. soc.	22 407,20 \$

Total coûts intervenants professionnels pour les salles entrainement 2010-2011 hors av. soc.			107 554,57 \$
Avantages sociaux professionnels	Taux / Part des av. soc	25,00%	
Coût total avec av. soc.			134 443,21 \$
Nombre de semaines du service			48
Coût hebdomadaire pour le service			2 800,90 \$
Nombre d'heures du service			4 532
Coût pour une séance			29,67 \$

52110	Avantages sociaux	Directement concerné et rattaché à l'objet	236 218,14 \$
Part des coûts concernés		Étudiant 15 % - Professionnel 25 % du salaire	
N.B: Le montant associés aux avantages sociaux est intégré dans la construction du coût considéré pour chacun des intervenants.			

53113	Fr voy-travaux Terrain	Concerne directement l'offre du service	0 \$
	Part des coûts concernés	NSP	NSP
	Nombre de semaine(s) du service	NSP	
	Coût hebdomadaire pour le service		NSP
	Nombre d'heure du service	NSP	
	Coût pour une heure du service		NSP

54214	Fourn Mat-Impr. Internes	Concerne directement l'offre du service, données issues de la facturation	12 766,27 \$
	Part des coûts concernés	2,35 %	300 \$
	Nombre de semaine(s) du service	48	
	Coût hebdomadaire pour le service		6,25 \$
	Nombre d'heure du service	4 532	
	Coût pour une du service		0,07 \$

57523	Equip Spec Ens Rech Non Subv	Concerne directement l'offre du service	21 187,37 \$
	Part des coûts concernés	100 %	21 187,37 \$
	Nombre de semaine(s) du service	48	
	Coût hebdomadaire pour le service		441,40 \$
	Nombre d'heure du service	4 532	
	Coût pour une du service		4,68 \$

58113	Ent Repar-Mob App Achats	Concerne directement l'offre du service	32 367,61 \$
	Part des coûts concernés	100 %	32 367,61 \$
	Nombre de semaine(s) du service	48	
	Coût hebdomadaire pour le service		674,33 \$
	Nombre d'heure du service	4 532	
	Coût pour une du service		7,14 \$

Montant des charges directes pour une séance, coût direct	105,00 \$
---	------------------