



**CESAG** Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

Institut Supérieur de Comptabilité,  
de Banque et de Finance  
(ISCBF)

Master Professionnel  
en Audit et Contrôle de Gestion  
(MPACG)

Promotion 5  
(2010-2012)

Mémoire de fin d'étude

**THEME**

**Conception d'un système de comptabilité par activités :  
cas de la Société Nationale des Eaux du BENIN**

**Présenté par :**

*Tobi Corinne Liliane ODAH*

**Dirigé par :**

*Hugues Oscar LOKOSSOU*

*Contrôleur de gestion*

*Enseignant associé au CESAG*

Février 2013

## DEDICACE

A ma famille : mes parents, Aubin K. Seth ODAH et Agathe OBOSSOU, pour m'avoir inculqué le goût du travail bien fait ; ainsi que mes sœurs, Nadine ODAH, Imelda et Sorinza THOO.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



## **REMERCIEMENTS**

Je tiens tout d'abord à remercier M. Adrien Todomè DOSSOU, pour m'avoir aidé pour l'obtention de ce stage.

Mes remerciements vont aussi à l'endroit de :

- ✓ M. Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF) ;
- ✓ M. Hugues Oscar LOKOSSOU, pour avoir accepté de m'encadrer dans la rédaction de ce mémoire ;
- ✓ tout le personnel de la Cellule Contrôle de Gestion de la SONEB, en particulier le Chef de la Cellule M. Hugues MEHOU et le Chef Service Comptabilité Analytique M. Mysbaou ADAM ASSA, pour leurs orientations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

**ABC:** Activity Based Costing

**ABM :** Activity Based Management

**AEP :** Approvisionnement en Eau Potable

**CAM-I:** Consortium for Advanced Manufacturing – International

**CPA :** Comptabilité Par Activités

**DPP :** Direction de la Planification et des Projets

**PPDE :** Plan Prévisionnel de Développement de l'entreprise

**PRMP:** Personne Responsable des Marchés Publics

**SBEE :** Société Béninoise d'Énergie Électrique

**SONEB :** Société Nationale des Eaux du Bénin

CESAG - BIBLIOTHEQUE



## LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Typologie des activités .....	17
Tableau 2 : Les principales contributions traitant de la relation entre CPA et performance .....	21
Tableau 3 : Des meilleures réponses grâce à l'approche ABC .....	23
Tableau 4: Difficultés de la méthode ABC .....	25
Tableau 5 : Critères de consommation des ressources dans le choix des activités .....	30
Tableau 6 : Exemple de types d'inducteurs d'activités .....	32
Tableau 7: Récapitulatif des activités des différents processus .....	60
Tableau 8 : Récapitulatif des ressources matérielles.....	63
Tableau 9: Récapitulatif des inducteurs de ressources .....	67
Tableau 10 : Matrice activités/ressources .....	70
Tableau 11: Récapitulatif des inducteurs d'activités .....	71
Tableau 12: Calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités .....	73
Tableau 13: Modèle de calcul des coûts.....	76
Tableau 14 : Calcul du résultat analytique .....	77
Tableau 15 : Catégorie d'indicateurs de performance .....	84
Tableau 16: Récapitulatif des indicateurs de performance des activités .....	85

## LISTE DES FIGURES

Figure 1: Postulat de la méthode ABC.....	15
Figure 2 : Relation entre processus, activités et tâches.....	18
Figure 3 : Récapitulatif des étapes du calcul du coût de revient .....	34
Figure 4 : L'enchaînement des étapes dans le modèle ABM.....	35
Figure 5: Modèle d'analyse.....	41

CESAG - BIBLIOTHEQUE



## TABLE DES MATIERES

<i>DEDICACE</i> .....	<i>i</i>
<i>REMERCIEMENTS</i> .....	<i>ii</i>
<i>LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS</i> .....	<i>iii</i>
<i>LISTE DES TABLEAUX</i> .....	<i>iv</i>
<i>LISTE DES FIGURES</i> .....	<i>v</i>
<i>TABLE DES MATIERES</i> .....	<i>vi</i>
<i>INTRODUCTION GENERALE</i> .....	<i>1</i>
<i>PREMIERE PARTIE</i> .....	<i>9</i>
<i>CHAPITRE 1 : LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES</i> .....	<i>12</i>
<b>1.1. Définition et objectifs de la comptabilité par activités</b> .....	<b>12</b>
<b>1.1.1 Définition de la méthode</b> .....	<b>12</b>
<b>1.1.2 Objectifs de la méthode</b> .....	<b>14</b>
<b>1.2. Concepts de base de la comptabilité par activités</b> .....	<b>16</b>
<b>1.2.1. Les tâches</b> .....	<b>17</b>
<b>1.2.2. Les activités</b> .....	<b>17</b>
<b>1.2.3. Les processus</b> .....	<b>18</b>
<b>1.2.4. Les inducteurs</b> .....	<b>18</b>
<b>1.2.5. Les ressources</b> .....	<b>19</b>
<b>1.3. Utilité du système dans l'amélioration des performances</b> .....	<b>19</b>
<b>1.4. Utilité du système dans la gestion des risques</b> .....	<b>23</b>
<b>1.5. Les difficultés de mise en œuvre de la méthode</b> .....	<b>24</b>
<i>CHAPITRE 2 : LA CONCEPTION D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES</i> .....	<i>28</i>
<b>2.1. L'analyse des activités</b> .....	<b>28</b>
<b>2.2. La valorisation des activités et le calcul du coût de revient</b> .....	<b>31</b>
<b>2.2.1. Affectation des ressources aux activités</b> .....	<b>31</b>
<b>2.2.2. Définition et calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités</b> .....	<b>32</b>
<b>2.2.3. Allocation du coût des activités aux objets de coûts</b> .....	<b>33</b>
<b>2.3. L'Activity Based Management ou Gestion Par Activités</b> .....	<b>34</b>



2.4. La formalisation du système et les perspectives de mise en œuvre.....	37
<i>Conclusion</i> .....	38
<i>CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE</i> .....	39
3.1. Modèle d'analyse .....	39
3.2. Choix de la SONEB .....	42
3.3. Méthodes de collecte et d'analyse des données .....	42
3.3.1. L'analyse documentaire.....	43
3.3.2. L'interview .....	44
3.3.3. L'observation directe .....	45
<i>Conclusion</i> .....	45
<i>CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE</i> .....	46
<i>DEUXIEME PARTIE</i> .....	47
<i>CHAPITRE 4 : LA PRESENTATION DE LA SOCIETE NATIONALE DES EAUX DU BENIN</i> .....	49
4.1. Organisation de la SONEB .....	49
4.1.1. Organe d'administration .....	49
4.1.2. Organe de direction .....	50
4.1.3. Directions Centrales.....	50
4.1.4. Structures de rang Départements.....	51
4.1.5. Directions Régionales.....	52
4.2. Missions et ressources de la SONEB .....	52
4.3. Description des installations techniques.....	53
4.4. Présentation de la Cellule Contrôle de Gestion .....	54
<i>Conclusion</i> .....	55
<i>CHAPITRE 5 : CONCEPTION DU SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES</i> .....	56
5.1. Etat actuel de la gestion des coûts et du système d'information.....	56
5.1.1. Etat actuel de la gestion des coûts.....	56
5.1.2. Le système d'information .....	57
5.2. L'analyse des activités .....	58
5.2.1. L'identification des processus.....	58
5.2.2. Le repérage des activités .....	60
5.3. Identification des ressources et affectation des ressources aux activités .....	61



5.3.1.	Les ressources consommées .....	61
5.3.2.	La répartition des ressources consommées entre les activités .....	67
5.4.	Identification des inducteurs d'activités et calcul du coût de revient.....	71
5.4.1.	Identification des inducteurs d'activités .....	71
5.4.2.	Calcul du coût de revient des objets de coûts .....	75
<i>Conclusion</i> .....		77
<i>CHAPITRE 6 : L'APPROCHE ABM ET LES PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE</i> .....		78
6.1.	L'approche ABM.....	78
6.1.1.	L'analyse des activités.....	79
6.1.2.	L'analyse des facteurs de causalité.....	82
6.1.3.	L'amélioration de la performance.....	83
6.2.	Recommandations et perspectives de mise en œuvre de la méthode .....	88
6.2.1.	Perspectives de mise en œuvre de la démarche ABC/ABM .....	88
6.2.2.	Recommandations à l'endroit de la Direction Générale .....	90
6.2.3.	Recommandations à l'endroit de la Cellule Contrôle de Gestion .....	91
<i>CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE</i> .....		92
<i>CONCLUSION GENERALE</i> .....		93
<i>ANNEXES</i> .....		97
<i>BIBLIOGRAPHIE</i> .....		113

***INTRODUCTION GENERALE***

CESAG - BIBLIOTHEQUE



L'eau constitue une ressource rare et indispensable à la vie et au développement socio-économique d'un pays. L'alimentation, la santé et toutes les activités humaines dépendent de sa disponibilité en quantité et qualité suffisantes.

Les réserves en eau sont globalement suffisantes pour répondre à l'ensemble des besoins, mais elles sont réparties de façon très inégale à la surface du globe. Alors que certains pays ont la chance de posséder d'énormes réserves qui se renouvellent chaque année, leur permettant de vivre dans l'opulence, d'autres n'ont pas suffisamment d'eau et connaissent des difficultés de mobilisation extrêmement fortes.

Dans ce contexte, les sociétés chargées de la distribution de l'eau potable dans les pays se trouvent dans une recherche permanente de satisfaction des besoins en eau des populations. Cela, dans le but d'atteindre l'un des Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD), fixés par l'Assemblée Générale des Nations Unies, à savoir la réduction de moitié du nombre de personnes n'ayant pas accès à l'eau potable et à un système d'assainissement adéquat entre 2000 et 2015.

Mais cette exigence est beaucoup plus urgente en Afrique étant donné que les populations africaines sont celles qui sont les plus confrontées aux problèmes de pénurie d'eau et de non desserte en eau potable dans certaines régions.

Les sociétés africaines de distribution d'eau étant pour la plupart des sociétés publiques, elles ne disposent pas d'une grande marge de manœuvre car les tarifs sont fixés par l'Etat. Ces sociétés font le plus souvent face à une insuffisance de ressources financières pour réaliser les branchements et étendre les réseaux de distribution d'eau potable. Or l'accroissement de la population urbaine et le développement de plus en plus accentué des milieux ruraux entraînent une demande croissante en eau potable.

C'est pourquoi les défis majeurs des sociétés de distribution d'eau en Afrique sont :

- le renforcement de l'accès à l'eau potable par la construction de forages, de châteaux d'eau et de collecteurs d'eau ;
- l'amélioration de leur capacité à gérer et entretenir durablement les infrastructures à partir de leurs ressources propres et des financements reçus.



Le contexte économique actuel étant marqué par des difficultés de mobilisation des financements bilatéraux et multilatéraux, les sociétés de distribution d'eau en Afrique se trouvent dans l'impasse : elles sont de plus en plus obligées d'intégrer à leur système, les variables « rentabilité » et « efficience ». En effet, elles doivent dorénavant être rentables afin d'assurer la pérennité de leur structure et de mieux faire face aux évolutions démographiques. Pour ce faire, il apparaît nécessaire d'introduire dans ce secteur important, les nouvelles pratiques de gestion, qui leur permettront d'améliorer la gestion stratégique de leurs coûts face aux chiffres d'affaires.

Au Bénin, environ 50% de la population urbaine n'a pas encore accès à l'eau potable, alors que le pourcentage de population urbaine est estimé à 53,5% en 2015 (Comité de pilotage de la stratégie de l'Approvisionnement en Eau Potable, 2007 : 10). En effet des difficultés sont rencontrées en matière de mobilisation des eaux souterraines et le pays connaît une croissance urbaine soutenue en raison principalement de l'exode rural. Cette augmentation non contrôlée a surtout touché les villes côtières (Cotonou et Porto novo) et a conduit à l'occupation des quartiers souffrant de l'absence de services urbains de base. Cette tendance persistante rend donc plus pressant le besoin d'agir au niveau de ces services : la distribution d'eau potable et l'évacuation et le traitement des eaux usées.

La stratégie nationale de l'AEP en milieu urbain 2006-2015 est un instrument de la politique nationale du Bénin qui traduit la volonté de l'Etat de renforcer le développement de ce secteur et donc implicitement de rendre la gestion de la société chargée de l'AEP plus moderne qu'auparavant.

En Juin 2003, le Gouvernement béninois procédait à la scission de la Société Béninoise d'Electricité et d'Eau (SBEE) en deux entités distinctes à savoir : la Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE) et la Société Nationale des Eaux du Bénin (SONEB), pour permettre une gestion séparée et donc plus saine de ces deux services.

La SONEB est un établissement public à caractère industriel et commercial placée sous la tutelle du Ministère de l'Energie, des Recherches Pétrolières et Minières, de l'Eau, et du Développement des Energies Renouvelables. Ses attributions sont :

- la maîtrise d'ouvrage déléguée en attendant que ce rôle soit assuré par les Communes lorsque les conditions cadres seront réunies ;



- le captage, le transfert, le traitement et la distribution de l'eau potable en milieu urbain et péri-urbain sur toute l'étendue du territoire nationale ;
- le traitement et l'évacuation des eaux usées en milieu urbain.

En milieu urbain et péri-urbain des efforts ont été réalisés en matière d'équipements des villes en installations hydrauliques modernes, d'augmentation du taux de desserte des populations et de gestion du service de l'eau depuis la création de la SONEB. Par contre, la mission de traitement et d'évacuation des eaux usées en milieu urbain qui lui a été dévolue n'est pas encore accomplie car la société est dans l'attente de clarification du cadre institutionnel de gestion des eaux usées. Ce problème est d'autant plus accentué que nous assistons à un marché de plus en plus concurrentiel où les économies se mondialisent, imposant par conséquent la mise en place de systèmes de gestion moderne.

Pour assurer de façon efficiente et efficace sa mission de service public d'eau, de nombreux efforts sont entrain d'être faits par la SONEB à travers notamment la création d'un Plan Prévisionnel de Développement de l'Entreprise (PPDE) qui a pour objectif :

- d'accroître l'efficacité et l'efficience de la gestion commerciale, financière et technique ;
- d'accroître le taux de desserte en eau potable des populations urbaines et péri-urbaines ;
- d'assurer la viabilité économique et la solvabilité financière de la société.

La SONEB ne dispose pas d'un outil de gestion susceptible de lui fournir, à travers les éléments du coût de revient des produits, une base tarifaire fiable et pouvant lui permettre une comparaison de ses conditions de production. Elle éprouve de ce fait quelques difficultés à piloter efficacement ses activités.

Le Conseil National de Comptabilité (CNC) en France définit la comptabilité de gestion comme étant, « un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision... ». ARREGLE & al (2000 : 50) voient à travers cette définition la contribution de la comptabilité de gestion à l'analyse stratégique. Ils affirment que le rôle de la comptabilité de gestion n'est pas uniquement de communiquer des informations sur les coûts, mais de procurer un service qui conduise les managers à prendre les meilleures décisions à la lumière des conditions du moment.



Ainsi le problème auquel la SONEB est confrontée peut s'expliquer par :

- l'état encore embryonnaire de l'application de la comptabilité analytique de gestion qui est un des outils clés du contrôle de gestion : en effet l'outil existe depuis peu, mais il est encore à une étape de conception ;
- l'appellation « Cellule Contrôle de Gestion » qui est donnée à la structure en charge du contrôle de gestion dans l'organisation et son rattachement à la Direction Générale : en effet, ce fait pourrait laisser croire qu'il n'est pas donné au contrôle de gestion toute son importance.

Les conséquences que peut entraîner ce problème sont :

- une impossibilité de détermination permanente du coût des éléments constitutifs du coût de l'eau pouvant permettre des ajustements en temps réels et une maîtrise de ce coût ;
- la non fiabilité des informations remontées par les opérationnels et le manque de pertinence que cela peut entraîner dans les prises de décisions.

Dès lors, il convient de prendre des mesures adéquates pour pallier cette difficulté :

- concevoir et mettre en place l'un des outils du contrôle de gestion : la comptabilité analytique de gestion. Cet outil aura pour rôle d'aider les managers à une meilleure prise de décision mais aussi à la détermination des différents coûts de production ;
- mettre en place au sein de la SONEB, un système d'information de gestion pertinent et fiable.

De toutes ces solutions, la première paraît la mieux adaptée. Elle répond plus au souci d'aider la SONEB à exécuter son PPDE. En effet, la conception d'un système de comptabilité analytique au sein de la société lui permettra d'avoir une vue sur les aspects commercial, financier et technique de ses activités et par la même occasion d'accroître son efficacité dans ces domaines.

Cette solution ne revient en d'autres termes qu'à proposer à la SONEB, la conception d'une comptabilité de gestion qui constitue aujourd'hui pour beaucoup d'entreprises le passage obligé vers l'amélioration de leur performance.



Plusieurs méthodes peuvent être par ailleurs utilisées pour le calcul des coûts. Nous avons les méthodes traditionnelles des sections homogènes et des centres d'analyse, mais la plus récente est la méthode ABC (Activity Based Costing) ou encore appelée comptabilité par activités.

S'agissant des limites des méthodes traditionnelles de calcul des coûts, ARREGLE & al (2000 : 159) soutiennent que le découpage par section, souvent vertical par centre de responsabilité, reflète encore l'image de l'entreprise organisée selon le modèle taylorien et hiérarchique. « Le développement des démarches transversales dans lesquelles deux ou plusieurs fonctions sont solidairement associées à la réalisation d'objectifs de progrès globaux met en porte à faux cette vision cloisonnée de l'entreprise » disent-ils.

Ainsi, nous sommes amené à opter pour la méthode ABC car bien que coûteuse, elle reste un outil primordial dans une optique de meilleure compétitivité. Elle permettra en effet à la SONEB, d'avoir tout d'abord une meilleure connaissance de ses processus et des activités qui induisent les coûts, ensuite de maîtriser ses coûts et enfin d'améliorer sa performance.

De ce fait, la principale question qui se pose est : comment la conception d'un système de calcul et d'analyse des coûts par activités peut-elle contribuer à améliorer le système de gestion de la SONEB ?

Pour répondre de manière objective à cette question, il devient primordial d'apporter des réponses aux interrogations théoriques suivantes :

- qu'est-ce que la comptabilité par activités ?
- quelle en est la démarche de conception ?

Mais il faut répondre aussi aux interrogations pratiques telles que :

- quel (le) s sont les processus, les activités de la SONEB et les éléments de coûts susceptibles d'être pris en compte dans ce système analytique ?
- quelle peut être l'utilité d'un tel système dans l'amélioration des performances notamment financières de la SONEB ?

Nous nous attèlerons donc tout au long de cette étude, qui a pour thème « **conception d'un système de comptabilité par activités : cas de la Société Nationale des Eaux du Bénin** », à répondre aux questions ci-dessus citées.



L'objectif général est donc de concevoir un système de comptabilité par activité au sein de la SONEB et de contribuer en même temps à une maîtrise des coûts de la société ainsi qu'à l'amélioration de sa performance.

Théoriquement, il s'agira pour nous :

- de cerner les concepts de base de la comptabilité par activités ;
- et de comprendre la démarche de mise en œuvre de la méthode.

De façon pratique, nous allons :

- mettre en œuvre la méthode par l'identification des processus de la SONEB, la détermination et l'analyse des activités de ladite société ;
- apprécier l'utilité de la mise en place de ce système dans l'amélioration des performances de la SONEB.

Au regard des objectifs de notre étude et de la complexité de l'organisation toute entière de la SONEB, il apparaît nécessaire que nous définissions les contours de notre sujet. En effet, la société comprenant des agences dont la taille et la structure organisationnelle diffèrent selon les villes, il nous a semblé plus judicieux de jeter les bases de notre projet de conception en choisissant une agence pilote dans laquelle serait regroupée toute les activités exceptées celles de la Direction Générale de la SONEB.

La délimitation ainsi faite est motivée par le souci de faire une étude dont les résultats seraient disponibles dans le délai qui nous a été imparti.

L'intérêt de l'étude se situe à deux niveaux :

- pour la SONEB : cette étude lui permettra d'intégrer l'approche ABC/ABM dans la conception de son système analytique ;
- pour nous-mêmes : cette recherche viendra renforcer nos connaissances en matière de comptabilité analytique, notamment la comptabilité par activités.

Notre mémoire comprend deux parties :

- la première partie sera consacrée à la revue de littérature dont l'objectif est d'étudier les différentes théories qui concernent la comptabilité par activités et d'élaborer le modèle d'analyse qui en découle. Dans un premier chapitre, nous



allons aborder les notions de comptabilités par activités, le second chapitre sera axé sur la conception de la comptabilité par activités et le dernier chapitre sera consacré à la méthodologie de l'étude ;

- la deuxième partie sera quant à elle axée sur la conception du système à la SONEB. Le premier chapitre sera consacré à la présentation de la SONEB, le second à la conception du système et le dernier à la gestion par activités et aux recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE**  
**CADRE THEORIQUE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE



La comptabilité analytique a fait son apparition au début du XIX<sup>ème</sup> siècle avec la révolution industrielle. A l'époque, son application se résumait au simple calcul des coûts de revient des produits manufacturés » (CAM-I, 2010).

Aujourd'hui, le concept a beaucoup évolué. En effet, les besoins d'information comptable des dirigeants ayant changé suite aux nombreuses mutations économiques des trente glorieuses<sup>1</sup> qui ont entraîné entre autres une instabilité économique et un marché très concurrentiel, il était urgent de repenser un nouveau modèle de gestion. C'est ainsi que la comptabilité de gestion fit désormais partie intégrante du système d'information de l'entreprise. Il devint l'outil le plus adapté à ses besoins. Bien que coûteuse, la comptabilité de gestion s'est imposée comme étant un système de gestion important dans une optique de prise de décision meilleure. Elle fournit une modélisation économique de l'entreprise et satisfait ainsi ses objectifs de mesure de performance.

C'est dans ce contexte que naît un nouveau système de comptabilité de gestion basé sur les activités, à partir des nombreuses critiques à l'endroit de la comptabilité de gestion classique.

Dès lors, les systèmes traditionnels de comptabilité de gestion entrent dans une crise profonde liée à l'évolution des technologies et des modes d'organisation, laissant place à la nouvelle méthode basée sur les activités, appelée Activity Based Costing (ABC) ou encore Comptabilité Par Activités (CPA), et qui s'impose progressivement par une approche cohérente avec les évolutions de l'organisation de la production (COUCOUREUX & CUYAUBERE, 2011 : 103).

La comptabilité par activités (CPA) a été popularisée particulièrement par les travaux de Kaplan, Cooper et Turney à la fin des années 1980. De nos jours très médiatisée, c'est une méthode qui permet de comprendre la formation des coûts ainsi que les causes de leur variation. Elle présente plusieurs avantages tels que l'affectation de manière plus précise des coûts aux produits sans procéder à une répartition arbitraire des charges indirectes.

Dans cette partie, nous présenterons les bases théoriques de cette méthode de gestion. Cette étude ne pouvant être faite sans la connaissance des principes de base de la méthode ABC, sa définition et ses objectifs, ses notions de base, son utilité dans l'amélioration des

---

<sup>1</sup>Les trente glorieuses correspondent à la période de croissance économique des années 1945-1973



performances et dans la gestion des risques ainsi que les difficultés de sa mise en œuvre constitueront l'essentiel de notre premier chapitre.

Le deuxième chapitre quant à lui, traitera de la démarche de conception d'une comptabilité par activités telle que recommandée par les auteurs.

Et enfin, le troisième chapitre sera consacré à l'approche méthodologique que nous comptons adopter dans le cadre de la conception de l'Activity Based Costing au sein de la SONEB.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



## **CHAPITRE 1 : LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES**

La méthode ABC est apparue à la suite des multiples remises en causes de la méthode classique de calcul des coûts. En effet la comptabilité de gestion qui était pratiquée à l'époque et qui consistait au simple calcul du coût de revient se faisait grâce à la méthode des sections homogènes.

Ces méthodes dites traditionnelles sont de moins en moins utilisées aujourd'hui étant donné que l'entreprise n'est plus perçue comme un ensemble de ressources regroupées en unités administratives dont il suffit de maximiser l'efficacité, indépendamment les unes des autres, pour avoir du succès. Elle est désormais représentée comme un ensemble d'activités inter-reliées qui forment des réseaux appelés processus auxquels clients et fournisseurs peuvent être rattachés.

Dans ce contexte, l'entreprise constitue une chaîne de clients où chacun est à la fois fournisseur et acheteur. Les activités sont alors intégrées, dans le sens où les relations ne passent plus quasi exclusivement par la voie hiérarchique. Cette vision transversale de la firme influe fortement sur le système de mesure des performances. D'où l'importance de passer d'un mode d'organisation hiérarchique à un mode d'organisation transversal qui n'est possible qu'avec la méthode ABC (ARREGLE & al, 2000 : 159).

La définition et les objectifs de la comptabilité par activités, ses notions de base, son utilité dans l'amélioration des performances et dans la gestion des risques ainsi que les difficultés de sa mise en œuvre constitueront l'essentiel de notre premier chapitre.

### **1.1. Définition et objectifs de la comptabilité par activités**

Etant donné que le concept de comptabilité par activités a fait l'objet de plusieurs assertions tant anglophones que francophones, il apparaît adéquat que nous essayions dans un premier temps de définir la méthode telle que vu par certains auteurs. Pour finir, nous allons énoncer les différents objectifs que peut revêtir l'application de cette méthode.

#### **1.1.1 Définition de la méthode**

La méthode ABC est la solution alternative au modèle des centres d'analyse. En effet, la méthode tient son origine des nombreuses critiques formulées à l'encontre de la méthode des sections homogènes. Nous pouvons citer entre autres :



- la répartition souvent arbitraire des charges indirectes (ALAZARD & SEPARI, 2004 : 250) ;
- la remise en cause de l'homogénéité des centres d'analyses (ALAZARD & SEPARI, 2004 : 256) ;
- l'apparition de nouvelles structures telles que « Informatique » et « Qualité » qui s'avèrent complexes avec la méthode des sections homogènes (DIAGNE, 2011 : 257).

C'est pourquoi, la méthode s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités.

Bien que popularisée particulièrement par les travaux de Kaplan, Cooper et Turney à la fin des années 1980, la méthode ABC a été tout d'abord développée grâce aux travaux du CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International), qui la définit comme étant « A methodology that measures cost and performance of activities, resources and cost objects, assigns resources to activities and activities to cost objects based on their use, and recognizes causal relationships of cost drivers to activities » (CAM-I, 2010).

Le CAM-I considère ainsi la comptabilité par activités comme une méthode permettant de mesurer le coût et la performance des activités, des ressources et des objets de coûts. Elle attribue les ressources aux activités et les activités aux objets de coûts en fonction de leur utilisation, et reconnaît les relations causales entre les inducteurs de coûts et les activités.

Il apparaît clair à travers cette définition que la méthode ABC est un outil indispensable pour comprendre les composantes des coûts d'une entreprise et leurs causes sous-jacentes. Toutefois, en se concentrant sur les facteurs de causalité ou inducteurs de coûts, la méthode peut nous aider à identifier les possibilités de réduction des coûts.

La méthode ABC qui est une méthode visant à identifier les activités réalisées au sein de l'organisation afin d'être à même de les relier, de manière la plus directe possible, avec la création de valeur, permet précisément d'avoir une vue de ces activités sur la base d'une organisation hiérarchique classique mais également d'avoir une vue transversale, favorisant l'analyse de la manière dont les activités fonctionnent entre elles au sein des processus internes.



La comptabilité par activités nous amène à définir et à dégager des indices de performance par activité, très utiles pour jauger du bon fonctionnement général de l'entreprise, et de la réalisation des objectifs fixés. Elle aide également à cerner les dysfonctionnements et les coûts cachés pour parfaire la rentabilité et mieux percevoir les coûts consommés par chaque activité.

La méthode ABC est donc une méthode permettant d'analyser au travers des coûts consommés par les activités, la performance des processus transversaux, et la contribution de chaque activité par objet de coûts.

Nous pouvons donc en déduire que la méthode ABC est une innovation en matière de comptabilité analytique. Son développement résulte du fait qu'elle apporte une solution aux problèmes des utilisateurs en ce qui concerne la répartition des charges indirectes de manière moins arbitraire que celle que proposaient les méthodes classiques. Dès lors, il est opportun que le paragraphe suivant, nous renseigne sur les objectifs que revêt la méthode ABC. Mais avant cela, nous allons brièvement évoquer les principes sur lesquels se basent la méthode.

### 1.1.2 Objectifs de la méthode

La méthode ABC part du postulat selon lequel :

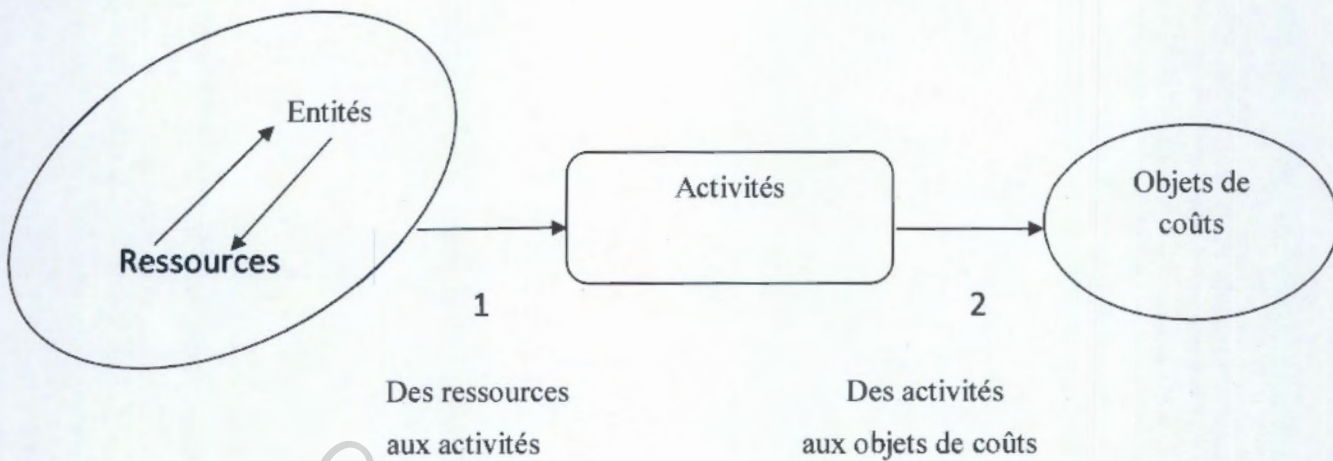
- les activités consomment les ressources ;
- et les objets de coûts consomment les activités.

On entend par objet de coûts, ce que l'on veut analyser, tout élément pour lequel une mesure séparée du coût est jugée utile. Il pourrait s'agir : des clients, des produits, des services, des gammes, des unités de travail (business unit), ou encore des marchés... L'évaluation d'un objet de coûts permet de mieux évaluer le prix de revient.

La figure ci-après illustre de manière plus explicite le postulat de la méthode.



Figure 1: Postulat de la méthode ABC



Source : Adapté de GOSSELIN & MEVELLEC (2003).

Plusieurs auteurs dont GOSSELIN & MEVELLEC (2003), sont du même avis quant à l'affirmation selon laquelle, la comptabilité par activités consiste essentiellement à découper l'organisation en activités élémentaires et non en centres de responsabilités. Ainsi toute distinction entre centres auxiliaires et centres principaux est exclue : tous les centres se valent. Il est ainsi fait une analyse transversale, et non plus fonctionnelle (ou verticale) de l'entreprise.

D'une part, d'après les résultats d'une enquête faite par GOSSELIN, les objectifs énoncés par les utilisateurs de la méthode ABC seraient entre autres :

- l'amélioration de l'exactitude de l'information sur le coût de revient des produits et services afin d'établir les prix de vente ;
- l'analyse de la rentabilité des produits ;
- l'acquisition d'une meilleure connaissance de l'origine des coûts ;
- l'amélioration des mesures de rendement.

L'approche a donc pour utilité de mieux mesurer la consommation de ressources liées aux activités et aux ressources, d'obtenir des coûts plus pertinents, d'institutionnaliser la saisie, la conservation et la diffusion de l'information stratégique sur les coûts.

Les objectifs de la méthode ABC selon DIAGNE (2011 : 259), peuvent également se résumer comme suit :



- la recherche de causalités réelles entre les produits fabriqués et les charges consommées ;
- l'aide à la prise de décision du dirigeant : la réingénierie et le contrôle de gestion.

COUCOUREUX & CUYAUBERE (2011 : 109) sont en accord avec DIAGNE sur le premier objectif, mais ils vont encore plus loin en y ajoutant :

- l'approche transversale qui consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonctions. Cette démarche prenant appui sur le concept de chaîne de valeur de Mickael Porter ;
- les phénomènes de subventionnement.

Selon eux, « la mise en place de la comptabilité par activités permet de diminuer les phénomènes de subventionnement entre produits, c'est-à-dire l'imputation non justifiée de charges indirectes sur un produit au profit d'un autre ».

Il ressort de ces différents objectifs, que le but ultime de la comptabilité par activités est l'amélioration de la qualité des prises de décision ainsi que la performance de l'entreprise car la méthode permet de repérer les activités qui créent le plus de valeur, celles que l'entreprise a intérêt à développer et enfin celles que l'entreprise devrait externaliser.

En définitive, il apparaît clair que l'objectif principal de la comptabilité par activités est l'instauration d'une meilleure traçabilité des charges indirectes. C'est en cela que se situe en effet la valeur ajoutée que peut nous apporter la méthode par rapport à celles dites traditionnelles. Après avoir défini le concept et énoncé les différents objectifs qu'il peut avoir, nous allons à travers la section suivante définir ses éléments constitutifs.

## **1.2. Concepts de base de la comptabilité par activités**

Sans une connaissance plus ou moins approfondie des éléments constitutifs de la comptabilité par activités, il serait difficile d'en faire la conception. C'est pourquoi, après avoir présenté la définition et les objectifs de la méthode ABC, nous définirons les concepts de base de la comptabilité par activités à savoir : les tâches, les activités, les processus, les inducteurs de coût et les ressources.



### 1.2.1. Les tâches

Le mot « tâche » est rarement défini en tant que tel par les auteurs. Ceux-ci l'évoquent surtout pour définir l'activité. La seule exception est cette définition assortie d'exemples : « les tâches constituent les chaînons de base auxquels s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts... Exemples : remplir des formulaires, classer des dossiers, téléphoner. » (BOUQUIN in ALCOUFFE & MALLERET, 2004 : 158).

Autrement dit, les tâches sont constituées d'une suite cohérente d'opérations reliées entre elles et formant une activité.

### 1.2.2. Les activités

Nombreux sont les auteurs qui ont défini l'activité comme « un ensemble de tâches élémentaires ». Ils reconnaissent par là que ces tâches permettent de fournir un output non négligeable. Chaque activité contribue donc à la valeur du produit ou du service. Cependant, HORGREN & al (2006 : 369) y ajoutent la notion de « tâches coordonnées », et CUYAUBERE & MULLER (2004 : 172) quant à eux, nous apprennent, que ces tâches peuvent être réalisées par un individu ou un groupe. Le terme « activité » permet donc de décrire les actions qui sont menées au sein d'une entreprise et concourant à la production d'un bien ou service.

Nous pouvons regrouper les activités en quatre (04) catégories :

Tableau 1: Typologie des activités

Types d'activités	Définitions
Activités de production	Contribue de façon directe à la réalisation d'un produit ou service. <u>Exemple</u> : fabriquer
Activité de support	Aide d'autres activités à remplir leur mission. <u>Exemple</u> : ressources humaines
Activité de structure	Contribue à la détermination des objectifs. <u>Exemple</u> : coordonner les projets
Activité commerciale	Permet de faire connaître le produit. <u>Exemple</u> : faire de la publicité

Source : Adapté de MELYON (2004 : 263).



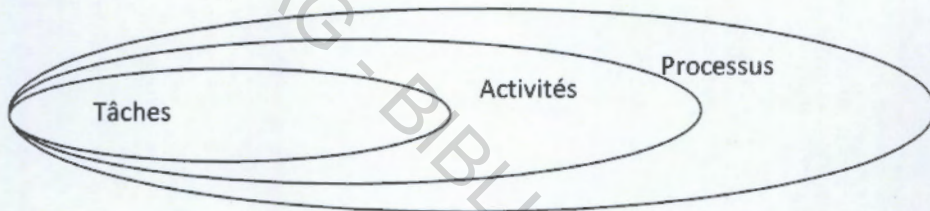
### 1.2.3. Les processus

Un processus est défini comme étant une chaîne d'activités « corrélées ou interactives transformant, avec plus-value, des éléments d'entrée en éléments de sortie » (FRECHER & al, 2003 : 9).

Etant donné que l'ABC débouchant sur l'ABM (Activity Based Management) est le vecteur utile d'une vision transversale, il n'est pas anodin de préciser que de plus en plus d'auteurs pensent qu'un processus possède la propriété de franchir les frontières entre services, donc d'être transversal (ALCOUFFE & MALLERET, 2004 : 163).

Les trois (3) concepts précédents sont reliés selon le schéma qui suit :

Figure 2 : Relation entre processus, activités et tâches



Source : BOISVERT (1998).

### 1.2.4. Les inducteurs

« L'inducteur de coût est le facteur explicatif de la consommation des ressources de ces activités » (TORT, 2003 : 96). L'auteur nous dit que l'inducteur permet de rattacher le coût aux objets de coût. Ainsi, l'inducteur peut nous servir d'unité de mesure quant au comportement du coût de l'activité. Il dévoile le lien existant entre le coût d'une activité et sa consommation par un quelconque objet de coût (MENDOZA & al, 2002 : 111).

La méthode ABC distingue deux (02) sortes d'inducteurs :

- les inducteurs de niveau 1 ou inducteurs de ressources qui mesurent la part des ressources utilisées dans l'accomplissement d'une activité et ;



- les inducteurs de niveau 2 qui sont des inducteurs d'activités ou de coûts : les inducteurs d'activités mesurent la fréquence et l'intensité de la demande d'activité résultant des objets de coûts, les inducteurs de coûts sont quant à eux les facteurs qui sont à l'origine, qui occasionnent les coûts.

#### **1.2.5. Les ressources**

S'agissant de la définition de « ressources », nous assistons à un consensus selon lequel les ressources sont les moyens nécessaires à la réalisation des activités. Ces moyens peuvent être des moyens en hommes et matériels mis en œuvre afin d'obtenir les produits vendus ou les services offerts (BESCOS & MENDOZA, in ALCOUFFE & MALLERET, 2004 : 165).

Par ailleurs, nous pouvons distinguer cinq (05) types de ressources : humaines, matérielles, intellectuelles, financières et externes.

Depuis l'apparition de la méthode, des auteurs français et anglo-saxons ont défini à plusieurs reprises les éléments constitutifs de l'ABC. Même si nous notons quelques divergences au niveau des définitions des activités et des processus, leurs points de vue convergent le plus souvent. Après avoir tenté d'énoncer les définitions de certains de ces auteurs, nous allons aborder dans la section suivante, l'utilité de la méthode dans l'amélioration des performances.

#### **1.3. Utilité du système dans l'amélioration des performances**

Il existe une riche revue de littérature sur l'évaluation du succès de l'implantation de la méthode ABC mais il est nécessaire d'aller au-delà de tout ceci si nous voulons justifier la légitimité de cette innovation en comptabilité analytique de gestion. C'est pourquoi, nous devons nous atteler à mieux comprendre le lien qui existe entre la comptabilité par activités et la performance des organisations qui l'ont adopté.

D'après CARDINAELS & al (2004: 135), « Prices under ABC are likely to be based on more accurate cost data rather than unless relevant market feedback. Therefore, we expect better performance under ABC. » C'est pour dire que l'ABC procure une information financière plus proche de la réalité que celle fournie par les méthodes traditionnelles, par conséquent l'utilisation de la méthode ABC devrait accroître la performance de l'entreprise qui l'utilise.



L'amélioration d'une performance, financière de surcroît ne peut être mesurée tout de suite après l'implantation du système, l'observation d'un délai important est nécessaire. Mais la performance étant définie comme l'ensemble des variables : efficience, efficacité, et économie, il est possible d'affirmer que la performance des éléments d'une organisation peut se mesurer grâce à leur impact sur la performance globale de cette organisation (BOUQUIN, 2004 : 62).

S'il est vrai que la bonne analyse de la rentabilité nécessite l'utilisation d'une méthode de calcul de coût basée sur les activités telle que l'ABC, qui offre une vue des coûts basée sur les activités ou les processus réalisée dans le cadre de l'activité de l'entreprise, la performance ne dépend donc plus de la quantité produite par rapport à la quantité de ressources consommées dans l'exécution d'une tâche, mais elle est fonction dorénavant du coût et de la contribution de l'ensemble des activités à la valeur perçue par le client.

BESCOS (2007) stipule que grâce à la définition d'activités, à une meilleure allocation des coûts et à une information plus pertinente pour la prise de décision, la comptabilité par activités devrait permettre d'améliorer les performances de plusieurs façons.

Tout d'abord la méthode ABC pousse à la réingénierie de certains processus de fabrication et de gestion en vue de réaliser une meilleure productivité ou d'éliminer certains dysfonctionnements. Ensuite, on s'attend également à ce qu'elle entraîne des effets positifs directs sur la réduction des coûts par la mise en évidence d'activités sans valeur à supprimer ou à sous-traiter, par la reconfiguration de la consommation des activités par les produits (ou services) offerts, ou bien encore par la réduction des coûts de fonctionnement des activités.

Selon PIZZINI (2006) également, l'amélioration du processus de prise de décision grâce à un système de Comptabilité par activités se traduirait par une augmentation de la rentabilité, de la compétitivité et finalement, de la valeur actionnariale.

L'implantation de la Comptabilité par activités est donc bénéfique pour les entreprises, mais à condition que les solutions fournies par ce système soient conçues spécifiquement pour les entreprises suivant leurs besoins et leurs préoccupations.



**Tableau 2** : Les principales contributions traitant de la relation entre CPA et performance

Auteurs	Objectifs de l'étude	Echantillon (*)	Indicateur(s) de performance	Résultats
Zéghal et al. (2000)	Mesurer les effets de l'adoption des innovations managériales telles que le juste-à-temps, la gestion de la qualité et la CPA sur la performance des entreprises nord-américaines.	571 entreprises (67)	Valeur économique ajoutée (VEA)	Les entreprises qui ont adopté l'une des trois innovations managériales retenues ont réussi à accroître de façon significative la valeur économique ajoutée après cette adoption.
Kennedy et al. (2001)	Etudier la relation entre implantation de la CPA et la création de valeur pour les actionnaires.	853 entreprises anglaises (234)	Holding Period Returns (HPR), cumulative Abnormal Returns (CAR)	La valeur des actions des entreprises qui ont adopté la CPA augmente plus rapidement en comparaison avec celles qui ne l'ont pas implanté
Cagwin et al. (2002)	Etudier l'association entre l'utilisation de la CPA et l'amélioration de la performance financière.	990 opérationnels membres de l'institut des auditeurs internes (210)	Return On investment (ROI)	L'adoption de la CPA a un impact positif sur le ROI dans les entreprises ayant des caractéristiques spécifiques (importance de la structure des coûts, la complexité, la diversité, etc.).



Auteurs	Objectifs de l'étude	Echantillon (*)	Indicateur(s) de performance	Résultats
Ittner et al. (2002)	Evaluer l'association entre la CPA et la performance opérationnelle et financière des entreprises	25361 entreprises (2 789)	Rendement Economique, (Return on net plant assets : ROA), qualité des produits, durée du cycle de production, variation des coûts	La CPA a un effet indirect et significatif sur les coûts de production par le biais de l'amélioration de la qualité et de la durée du cycle de production.
Bergeron et al. (2006)	Vérifier l'applicabilité de la CPA pour les PME industrielles québécoises à travers l'examen de son impact sur la performance	800 PME québécoises industrielles (34)	Qualité des produits, délai de production et de livraison, variation des coûts de production	Relation positive entre l'utilisation des informations sur les coûts et la performance. Cependant, la relation entre la CPA et la performance n'a pu être confirmée.
Banker, R. D. et al (2008)	Evaluer l'impact de la CPA sur l'adoption des nouvelles pratiques de production et les performances industrielles (plant performance).	27000 opérationnels et contrôleurs de gestion d'entreprises américaines (1250)	Qualité des produits, durée du cycle de production, variation du coût de production unitaire	La CPA n'a aucun impact direct significatif sur la performance (mais relation indirecte entre la CPA et la performance industrielle)

(\*) Entre parenthèses figure le nombre de questionnaires reçus et exploités dans les recherches citées.

Source : BESCOS & CHARAF (2008).

Ce tableau nous montre les travaux de différents auteurs, qui sur la base de critères financiers sont arrivés à prouver l'impact de la comptabilité par activités sur la performance des entreprises étudiées. Mais il faut noter que l'amélioration des performances n'est pas toujours uniquement liée à l'adoption de la méthode ABC, d'autres facteurs peuvent entrer en ligne de compte.



#### 1.4. Utilité du système dans la gestion des risques

Dans la mesure où la prise de risque reflète directement la rentabilité des produits ou autres objets de coûts, les entreprises doivent disposer des outils nécessaires pour identifier, mesurer et assurer une gestion maîtrisée de ces risques. Gérer les risques peut consister en quelque sorte à répertorier les risques potentiels auxquels est exposée l'entreprise, évaluer et hiérarchiser ces risques en mettant en place des méthodes d'évaluation et enfin analyser les procédures existantes de contrôle des risques afin d'améliorer ou de mettre en place des outils de gestion. Pour atteindre cet objectif ambitieux, le contrôle de gestion qui est un incontournable fournisseur d'informations peut être d'une grande utilité. Les échanges d'informations sont diverses et pourraient concerner notamment la tarification. Il se fera ainsi une tarification des produits ou services compte tenu du coût des ressources, des contraintes sectorielles ainsi que des différents autres types de coûts.

Ainsi, il serait possible grâce à la comptabilité par activités de chiffrer la quote-part de certains frais imputables à chaque type de produit. Il devient facile lorsqu'il existe un système de comptabilité par activités au sein de l'entreprise, de déterminer le coût de chaque étape du produit, les coûts directs et les coûts indirects et de réduire ainsi l'exposition de l'entreprise à certains risques.

Grâce au tableau suivant, nous comprenons que l'approche ABC vient apporter des réponses claires à différentes questions qui concernent le calcul des coûts et la prise de décision.

**Tableau 3** : Des meilleures réponses grâce à l'approche ABC

Questions	Réponses des méthodes traditionnelles	Réponses de l'approche ABC
Quels sont les produits les plus rentables ?	Réponse difficile à obtenir car le coût de revient des produits sont homogénéisés du fait des saupoudrages des charges de structures	Réponse possible car les coûts de revient sont fondés sur une nomenclature détaillée des activités consommés par produits



Questions	Réponses des méthodes traditionnelles	Réponses de l'approche ABC
Que faire de la sous-activité ?	Réponse difficile à fournir car tous les coûts de revient sont gonflés du coût de la sous-activité	Plusieurs activités sont identifiables : -réallocation de moyens entre activités  -recherche de flexibilité  - stratégie de volume pour diminuer la sous activité
Jusqu' où réduire les prix proposés dans une négociation commerciale ?	Jusqu'à hauteur des frais généraux	A concurrence du montant des activités retirées du produit et/ou prestations.

Source : BESCOS & CAUVIN (2000).

Après avoir démontré en quelque sorte que la comptabilité par activités constitue une révolution, une méthode qui vient combler les lacunes des méthodes traditionnelles, la section suivante sera consacrée aux difficultés qui peuvent exister dans la mise en œuvre de la méthode.

### 1.5. Les difficultés de mise en œuvre de la méthode

La méthode ABC est une méthode incontournable désormais vu les changements qu'elle peut apporter dans l'organisation du mode de gestion des entreprises, mais elle présente néanmoins certains inconvénients tenant aux difficultés de mise en œuvre.

Si certaines entreprises sont encore réticentes à se lancer dans ce projet, c'est à cause des risques de perturbations occasionnelles que pourrait engendrer la mise en œuvre de cette méthode. En effet, les entreprises sont le plus souvent très résistantes au changement et les préalables techniques nécessaires à l'implantation d'un tel système sont plus ou moins complexes. Plus précisément, c'est une méthode lourde et difficile à mettre en œuvre surtout en ce qui concerne le choix des activités, des inducteurs etc. Elle nécessite un système informatique puissant et remet en cause les mentalités, les comportements et les systèmes d'information déjà existants (TORT, 2003 : 100).



Notons par ailleurs que la mise en œuvre de la méthode s'avère un peu coûteuse pour la plupart des entreprises, en particulier celles africaines. Pour l'implanter, il faut donc se doter de moyens financiers importants. De plus, il est nécessaire d'informatiser le système de gestion et impératif de former le personnel à l'utilisation de cet outil.

Tableau 4: Difficultés de la méthode ABC

Inconvénients	TORT	KAPLAN & ANDERSON	RAVIGNON & al
Méthode lourde et difficile à mettre en œuvre	✓	✓	✓
Méthode nécessitant un système informatique puissant	✓		✓
Méthode remettant en cause les mentalités, les comportements	✓		✓
Méthode coûteuse	✓	✓	✓
Collecte d'informations difficile	✓	✓	✓

Source : Nous-mêmes à partir de TORT (2003) ; KAPLAN & ANDERSON (2008) et RAVIGNON & al (2007).

A partir du tableau précédent, nous pouvons constater que RAVIGNON & al sont d'avis avec TORT en ce qui concerne les difficultés dans la mise en œuvre de la méthode ABC. KAPLAN & ANDERSON s'accordent aussi là-dessus, mais à la différence qu'ils ne mentionnent pas la nécessité d'un système d'information puissant et la remise en cause des mentalités et des comportements. Ils ajoutent à la lourdeur, aux coûts élevés qu'engendre la méthode et à la difficulté de collectes des informations, les problèmes suivants :

- la subjectivité des données destinées au modèle ainsi que leur difficulté à être validées ;
- la difficulté d'actualisation du modèle en fonction de l'évolution des circonstances ;



- l'inadéquation théorique du modèle lorsqu'il ne tenait pas compte du potentiel de capacité inutilisée.

C'est d'ailleurs au vu de toutes ces difficultés que les deux auteurs ont proposé le Time Driven ABC qui est un modèle amélioré de la méthode ABC et qui simplifie et supprime les problèmes de mise en œuvre et d'entretien de la méthode classique car il est vrai que les principaux problèmes rencontrés par les entreprises qui emploient la comptabilité par activités sont d'ordre technique et constituent essentiellement :

- la définition des activités ;
- le choix des inducteurs de coûts ;
- l'imputation des coûts aux activités.

Ainsi, on constate que la mise en œuvre de la méthode ABC revêt quelques difficultés. De ce fait, il est important pour les entreprises désireuses de l'implanter, de mettre en œuvre tous les moyens susceptibles de rendre à l'outil ainsi conçu toutes les caractéristiques qui lui permettent de faire montre d'avantages incomparables sur le plan organisationnel. Parmi ces avantages, nous avons la contribution non négligeable de la méthode à l'amélioration des performances et à la gestion des risques de l'entreprise que nous avons présentée dans les points précédents.

### **Conclusion**

En définitive, nous pouvons dire que les perspectives ouvertes par la méthode ABC conduisent à réfléchir sur les liens entre d'une part, le coût des activités et les avantages que ces activités procurent au client consommateur du bien ou du service ; et d'une autre part le coût des activités réalisées par l'entreprise et le coût qu'elle supporterait si ces mêmes activités étaient externalisées.

Ces liens débouchent sur l'analyse de la valeur et celui de la réorganisation stratégique de l'entreprise (MYKITA & TUSZYNSKI, 2001 : 149).

Par ailleurs, véritable outil de prise de décisions opérationnelles, l'ABC a connu plusieurs évolutions et sa mise en œuvre a permis aux entreprises de développer d'autres modèles de gestion adaptés aux réalités organisationnelles actuelles telles que l'ABM, la Total Quality Management ou encore le Juste à temps qui contribuent individuellement à une meilleure définition stratégique dans l'organisation.



Au regard de tout ce qui précède, l'impact de la comptabilité par activités sur l'amélioration des performances des entreprises ainsi que son utilité dans la gestion des risques n'étant plus à démontrer, le prochain chapitre sera consacré à la conception proprement dite du système. Cette conception consiste essentiellement à l'analyse des activités, aux calculs des coûts par activités, à l'ABM et enfin à la formalisation du système et aux éventuelles perspectives de mise en œuvre de la méthode.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



## **CHAPITRE 2 : LA CONCEPTION D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES**

Centrée sur le processus et ses activités, la comptabilité par activités a été mise en place pour que la répartition des frais généraux entre les différents produits d'une organisation soit plus adéquate.

Le succès de la méthode quant à la pertinence des informations qu'elle fournit n'étant plus à démontrer, nombreuses sont les institutions qui se sont lancées dans sa mise en œuvre, malgré les difficultés qu'elle peut revêtir. En effet la conception d'un système de comptabilité par activités se fait en plusieurs étapes et respecte une certaine démarche.

La démarche de mise en œuvre de la méthode est décrite de plusieurs manières par les auteurs mais ils se rejoignent la plupart du temps sur plusieurs points. En effet, ils s'accordent presque tous à dire que la méthodologie se résume en trois (3) étapes essentielles :

- l'analyse des activités (AA) ;
- le calcul des coûts par activités (ABC) ;
- et la gestion par activités (ABM).

Nous remarquons ainsi qu'il n'existe pas une démarche figée pour la mise en place d'une comptabilité par activités. Mais les grandes étapes citées ci-dessus apparaissent toujours dans la littérature, il appartient alors aux entreprises de rendre conforme la démarche à leurs réalités organisationnelles.

C'est la raison pour laquelle ce chapitre va s'articuler principalement autour de quatre (4) sections. Tout d'abord nous allons aborder l'aspect analyse des activités, ensuite nous évoquerons le calcul des coûts par activités ainsi que la gestion par activités ou ABM avant de finir par la formalisation et les perspectives de mise en œuvre de la méthode.

### **2.1. L'analyse des activités**

Comme nous l'avons précisé plus haut, la conception d'une comptabilité par activités passe forcément par l'analyse des activités. Cependant les auteurs expliquent cette démarche différemment même si le résultat obtenu est le même.



Selon OLIVER (2000: 241), « the project team analyses all the significant activities of the organization and classifies these activities according to the characteristics of the data ». Il s'agit en effet dans un premier temps de procéder à l'analyse exhaustive des activités ainsi qu'à leur classement selon leurs caractéristiques. Il doit être fait une cartographie des activités significatives réalisées dans l'organisation. Le découpage de l'entreprise doit être en activités et non en centres de responsabilité ou en centres de structure organisationnelle telle que décrite dans les organigrammes. Ici on parle plutôt d'« actigramme ».

Etant donné que c'est l'étape la plus difficile de la mise en œuvre, plusieurs auteurs ont proposé une démarche de cartographie des activités. Nous retenons entre autres celle d'OLIVER (2000 : 243), qui nous cite les étapes pour réussir une analyse des activités en parlant d'identification des domaines d'analyse, de définition des activités, de collecte et d'organisation des données.

Cette démarche est très explicite car elle nous précise que c'est le dictionnaire des activités qui peut aider à bien définir les activités significatives de l'entreprise et les tâches qui font partie de ces activités. L'auteur nous apprend aussi par la même occasion que, pour recueillir les données, les outils comme l'examen du manuel de procédures, l'interview, l'observation et le questionnaire sont d'une grande utilité.

De plus, l'auteur précise que la classification des activités d'une organisation doit se faire selon que l'activité est :

- répétitive ou ponctuelle ;
- primaire ou secondaire ;
- obligatoire ou facultatif ;
- à valeur ajoutée ou sans valeur ajoutée...

Mais, il est important de souligner que la conception d'un dictionnaire d'activités reste une tâche difficile dans la mesure où il requiert une très bonne connaissance des activités et des tâches de l'entreprise mais aussi de la définition de ces tâches et des moyens aidant à la réalisation de ces dernières. Il n'est donc possible de le faire, que si et seulement si, il existe un manuel de procédure spécifique qui donne le détail de tous ces éléments ou si le projet de conception d'une comptabilité par activités est étalé sur une longue période.



RAVIGNON & al (2001) découpent quant à eux la démarche d'identification des activités en (6) six étapes :

- définir le groupe de projet ;
- établir une première liste ;
- valider la liste d'activités ;
- identifier tous les attributs ;
- recenser les temps passés et les quantités produites pour chaque activité ;
- regrouper les activités.

Ils regroupent par ailleurs les critères de choix des activités dans le tableau ci-après.

Tableau 5 : Critères de consommation des ressources dans le choix des activités

<b>Part des ressources d'un service consommées par l'activité</b>	<b>Activité à retenir</b>
Moins de 1% des ressources	Trop faible. Ne pas retenir cette activité, la fusionner avec une autre activité
Entre 1 et 5% des ressources	A étudier au cas par cas
Au-dessus de 5% des ressources	A retenir comme activité, peut-être même à décomposer en deux

Source : RAVIGNON & al (2007 : 306).

Nous constatons ainsi que, le choix d'une activité en tant qu'activité significative de l'entreprise dépend fortement de sa consommation de ressources car ce sont les ressources qui donnent aux activités le poids qu'elles ont dans l'organisation. Cela justifie amplement le postulat même de la méthode ABC.

MENDOZA & al (2002 : 109) abondent à peu près dans le même sens que RAVIGNON & al, mais ils déclinent plutôt la démarche en quatre (4) étapes :

- définition de la portée de l'analyse : c'est-à-dire la déclinaison des objectifs à atteindre dans le cadre de la cartographie ;
- détermination des unités d'analyse des activités ;



- recensement de toutes les activités faites par une unité : consiste à répertorier les activités accomplies par les utilisateurs et peut se faire de haut en bas, partant de la haute hiérarchie ou de bas en haut ;
- sélection et concentration des activités définies : c'est la réduction du nombre d'activités recensées par regroupement.

Il est important de remarquer que le regroupement des activités apparaît dans les propos des (2) deux auteurs. Ce regroupement des activités en centre de regroupement peut se faire par processus, par fonction, ou encore l'on peut procéder au regroupement des activités ayant le même inducteur de coût. L'utilité du regroupement se trouve dans le risque que l'on pourrait courir à transformer l'entreprise en « usine à gaz ».

Après l'analyse des activités, nous disposons normalement de la liste exhaustive des activités de l'organisation. Dès lors, nous pouvons aborder les différentes phases du calcul du coût de revient des objets de coût.

## **2.2. La valorisation des activités et le calcul du coût de revient**

Dans cette section, nous allons procéder au calcul du coût des activités et au calcul proprement dit du coût de revient des objets de coûts qui consiste en l'imputation des coûts des activités précédemment calculés aux objets de coûts prédéfinis.

### **2.2.1. Affectation des ressources aux activités**

Bon nombre d'auteurs s'accordent sur le fait que l'affectation des ressources aux activités commence par une identification des différentes ressources consommées par les différentes entités, ces ressources pouvant être humaines, matérielles ou immatérielles. Il s'agit donc de bien recenser et identifier le périmètre des charges concernées par la démarche en partant de la comptabilité générale. Ainsi il est nécessaire de passer de la notion de charge en comptabilité générale à la notion de ressource qui sert de base à la comptabilité analytique.

Les charges non incorporables seront retranchées afin de donner une réalité économique aux coûts de revient et les charges supplétives seront ajoutées pour être prises en compte dans l'exercice de leur consommation. La consommation d'une ressource dans le cadre de l'exécution d'une activité est exprimée en pourcentage de l'inducteur de ressources consacré à cette activité sur la consommation totale.



Des auteurs à l'instar de MENDOZA & al (2002) et ALAZARD & SEPARI (2004), défendent l'idée selon laquelle le choix des inducteurs de ressources ou inducteurs de niveau 1 est une étape importante. Elle vient juste après l'étape de l'identification des ressources et son importance réside dans le fait que la détermination du volume des inducteurs de ressources facilitera le rattachement des ressources aux activités. En effet, à chaque ressource identifiée doit correspondre un inducteur qui permettra de répartir son coût entre les différentes activités consommatrices.

Après l'identification des ressources et leur affectation aux différentes activités recensées, nous pouvons dès lors passer à la définition des inducteurs d'activités ainsi qu'au calcul du coût unitaire de ces inducteurs d'activités.

### 2.2.2. Définition et calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités

Le choix des inducteurs d'activités ou inducteurs de niveau 2 n'est pas chose aisée. En effet il faut identifier l'inducteur le plus à même à mesurer le volume de production de l'activité. Or certains inducteurs n'ont pas d'unité de mesure directe de volume.

Nous pouvons distinguer plusieurs types d'inducteurs d'activité et il existe (3) trois critères de choix lorsque plusieurs inducteurs sont envisageables :

- l'inducteur qui prend le mieux en compte l'échelle de complexité du produit, du service ou de la prestation ;
- l'inducteur qui présente la meilleure linéarité entre la quantité d'inducteur d'activité et l'activité ;
- et la facilité d'obtention de l'information (DIAGNE, 2011 : 261).

Tableau 6 : Exemple de types d'inducteurs d'activités

Types d'activités	Types d'inducteurs d'activités
Activités liées au volume de production	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ quantité produite ou traitée</li> <li>▪ heures de main d'œuvre</li> <li>▪ heures de machine</li> </ul>
Activités liées au changement de lots ou de séries	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nombre d'ordres de fabrication</li> <li>▪ nombre de séries fabriquées</li> </ul>
Activités de soutien spécifiques à un produit	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nombre de composants</li> <li>▪ nombre de modifications techniques</li> </ul>
Activités de soutien général	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ éventuellement non affectées aux coûts</li> </ul>

Source : DIAGNE (2011).



La définition des inducteurs d'activités peut éventuellement conduire à la définition des centres de regroupement qui constituent des groupes d'activités ayant le même inducteur d'activités, ou appartenant au même processus physique, ou encore des activités étant identiques au sein de plusieurs entités organisationnelles. L'intérêt de regrouper les activités en centres réside dans la simplification des calculs mais cela n'est pas non plus sans inconvénient (ALCOUFFE & MALLERET, 2004 : 174).

Le choix de l'inducteur étant fait et son volume mesuré, alors il va s'en suivre le calcul du coût unitaire de l'inducteur qui est obtenu en faisant le rapport entre la somme des charges consommées par l'activité sur le volume total de l'inducteur.

$$\text{Coût unitaire} = \frac{\text{Coût total des ressources consommées par l'activité}}{\text{Volume total de l'inducteur}}$$

Une fois que le coût unitaire de l'inducteur est calculé, nous pouvons alors déterminer le coût de revient des objets de coûts en procédant à l'allocation du coût des activités aux objets de coûts.

### 2.2.3. Allocation du coût des activités aux objets de coûts

Avant cette étape, nous allons déterminer le coût de l'activité en multipliant le nombre d'inducteurs consommés par le coût d'un inducteur. Ensuite, nous passerons à la définition des objets de coûts. Il s'agira essentiellement d'établir une fiche des activités concernées pour chaque objet de coût. Le coût d'un objet de coût sera donc la somme des coûts des activités utilisées par cet objet de coût. Cette étape nécessite d'intégrer la notion de volume de production.

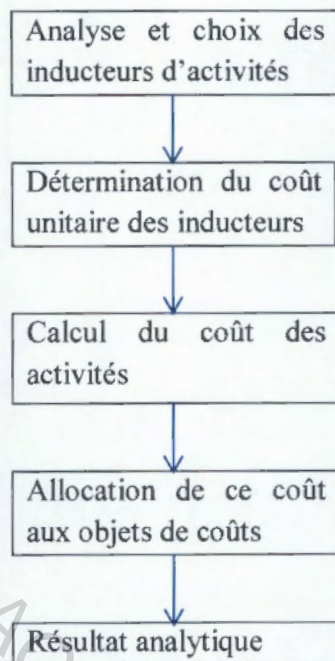
D'ores et déjà, nous pouvons procéder au calcul du résultat analytique par objet de coût afin d'être fixés sur les produits non rentables. Ce calcul est fait selon la formule ci-après :

$$\text{Résultat analytique} = \text{chiffre d'affaires} - \text{coût de revient}$$

Le schéma suivant récapitule les différentes étapes du calcul du coût de revient :



Figure 3 : Récapitulatif des étapes du calcul du coût de revient



Source : Nous- mêmes à partir de Mendoza & al (2002) ; Mykita & Tuszynski (2001) ; Tort (2003) ; Oliver (2000) ; Granguillot & Granguillot (2008).

Après avoir calculé le coût de revient des objets de coût et le résultat analytique des produits, nous allons dans la section suivante montrer comment la méthode peut permettre aux dirigeants d'entreprise d'optimiser leur capacité d'action. En d'autres termes, il serait question pour nous d'aborder le concept d'Activity Based Management ou encore appelé gestion par activités.

### 2.3. L'Activity Based Management ou Gestion Par Activités

L'Activity Based Management est une méthode qui s'appuie sur les processus. En effet, elle analyse les activités, détermine la façon dont ces activités sont exécutées, et gère l'information pour améliorer les activités et les processus de manière continue. Elle permet de savoir à quel point les choses sont bien faites dans l'entreprise et s'appuie sur l'ABC en tant que source d'information majeure. De plus, l'ABM cherche à identifier les opportunités en comprenant le facteur inducteur de coût. La méthode consiste en l'analyse des activités, celle des coûts et enfin celle de la performance de l'entreprise (OLIVER, 2000 : 236).



Le tableau de bord et le « balanced scorecard » sont des outils incontournables en matière de pilotage et d'évaluation des performances. La particularité du tableau de bord se trouve dans le fait qu'il constitue un véritable outil d'aide à la décision avec une possibilité d'obtention des informations dans les plus brefs délais. Le tableau de bord est un ensemble d'indicateur grâce auxquels les réalisations sont mesurées et comparées aux objectifs fixés.

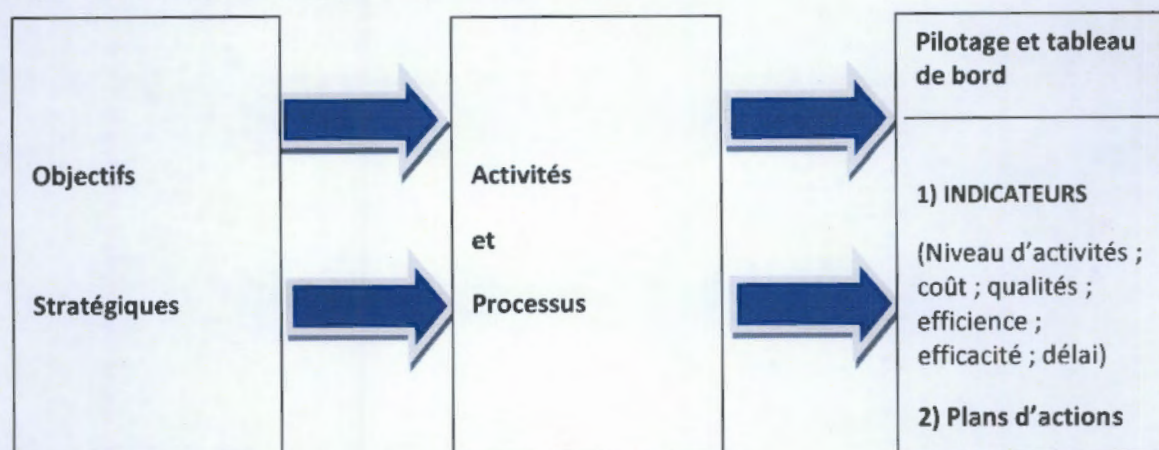
Nous pouvons distinguer :

- les indicateurs liés aux objectifs de volumes ou de niveau d'activité ;
- les indicateurs liés aux objectifs d'efficacité et d'efficience ;
- les indicateurs liés aux objectifs de qualité ;
- les indicateurs liés aux objectifs de coût ;
- les indicateurs liés aux objectifs de délai.

Si le tableau de bord est un outil pertinent, le « balanced scorecard » l'est encore plus, dans la mesure où il a pour objet la mise en lumière d'une représentation opérationnelle de la performance globale permettant à la fois de guider et d'évaluer la stratégie. Il est traduit par « tableau de bord prospectif » et est organisé autour de quatre (4) axes : financier, clients, processus et apprentissage organisationnel.

La méthode ABM est très complémentaire avec l'élaboration du balanced scorecard. Si l'entreprise a déjà mené son projet ABC/ABM les informations produites peuvent alimenter même dans une moindre mesure tous les axes du tableau. Ce qui facilitera à coup sûr le pilotage de la performance de l'entreprise.

Figure 4 : L'enchaînement des étapes dans le modèle ABM



Source : RAVIGNON & al (2007 : 282).



Selon RAVIGNON & al, les activités identifiées dans une entreprise permettent de la piloter si des indicateurs pertinents sont sélectionnés pour suivre l'avancement des objectifs stratégiques sur ces activités.

CUYAUBERE & MULLER (2004 : 182) quant à eux, affirment que l'ABM, tout comme l'ABC permet à l'entreprise d'avoir une nouvelle vision de son organisation, et ceci dans différents domaines. En effet l'ABM remet en cause le contrôle de gestion traditionnel. Le but de ce contrôle de gestion étant auparavant plus axé sur la connaissance des meilleurs coûts de revient, nous nous rendons compte grâce à la méthode ABM que les coûts ne sont qu'une conséquence des décisions prises préalablement. L'accent est donc mis sur le management des coûts car dès lors, l'important serait de prendre les meilleures décisions organisationnelles.

De plus en plus pratiquée, dans les sociétés industrielles surtout, l'ABM est une méthode qui présente plusieurs avantages.

Nous pouvons dire entre autres que la méthode :

- permet une meilleure analyse des processus de l'entreprise ;
- ouvre des perspectives intéressantes en matière de réorganisation des activités et des services ;
- rend possible un diagnostic organisationnel basé sur une approche économique pertinente des coûts ;
- s'adapte à l'utilisation des démarches de qualité totale, de benchmarking etc...

En définitive, les méthodes ABC/ABM constituent des démarches efficaces de diagnostic des activités et de gestion des processus. De plus, ce sont des méthodes performantes de budgétisation dans ce sens où elles permettent une meilleure appréciation des ressources nécessaires à l'activité (TORT, 2003 :102).

Il est donc impératif pour une organisation dont les dirigeants souhaitent avoir une meilleure compréhension de la structure de ses coûts, de pratiquer l'ABC/ABM car c'est de loin la méthode qui peut leur permettre de faire un meilleur lien entre leurs coûts et leurs activités. Tout en sachant que, ce lien fournit des informations précieuses sur la consommation des ressources et peut être utilisé pour évaluer l'efficacité d'une activité par rapport à la quantité de ressources déployées.



#### 2.4. La formalisation du système et les perspectives de mise en œuvre

Des entreprises de toute taille et de toute activité peuvent explorer le projet de conception et de mise en place de la méthode ABC. Mieux, ces entreprises ont la capacité de mettre en œuvre des améliorations de procédures et aussi des difficultés de mise en œuvre. D'abord, le préalable à une implémentation de la méthode ABC, c'est la fixation d'objectifs clairs. Ensuite, la démarche doit être une priorité du management étant donné les coûts qu'elle engendre. Mais il faut noter que sans un système d'information fiable, l'on ne peut prétendre mener à bien cette investigation. Il est possible d'envisager un investissement logiciel. Mais cela étant vraisemblablement plus coûteux, les petites entreprises dont les moyens sont limités peuvent opter pour une solution moins chère : l'élaboration d'une application dédiée s'appuyant sur le système d'information déjà existant. C'est grâce à cet outil que les données pourront être collectées.

Pour une formalisation adéquate du système, il est primordial de disposer d'une source d'information fiable et susceptible d'alimenter le système de comptabilité par activités de manière efficace. La première source de données pour le calcul et l'analyse des coûts d'une entreprise, c'est le système d'information financier et comptable. Certes la comptabilité générale joue un rôle capital en matière de source d'information, mais il faut y ajouter les nouvelles méthodes d'analyse prônées par les gestionnaires telles que la notion de point mort par exemple.

La réussite d'une approche ABC repose sur :

- la disponibilité des données nécessaires au modèle : bien que cela soit d'une certaine difficulté, enrichir les bases de données ou construire des requêtes utiles sont des opérations qui doivent être menées en parallèle avec les différentes phases de conception du modèle ;
- la description exhaustive de tous les attributs des activités : définition, inducteurs, indicateurs ;
- l'identification des quantités d'inducteurs d'activité pour aboutir au calcul des prix de revient par produits et à la rentabilité par clients : il doit être fait un premier traitement qui consiste à récupérer les volumes d'inducteurs d'activités et un second traitement qui fera le lien entre les objets de coûts, les clients et la quantité d'inducteurs consommés dans chaque activité ;



- la possibilité de faire des simulations avec le modèle : avoir la possibilité de faire varier rapidement tout ou partie des paramètres du modèle (RAVIGNON & al, 2007 : 257).

En définitive, les perspectives de mise en œuvre de la méthode peuvent être résumées comme tel :

- la mise en place d'un nouveau pilotage : une nouvelle organisation du contrôle de gestion, une évolution du système budgétaire, l'élaboration de tableau de bord et éventuellement l'introduction de logiciel intégré ;
- et la structuration d'une grille de calcul des coûts (ALAZARD & SEPARI, 2004).

### Conclusion

Au terme de ce chapitre, il est important de souligner que la démarche de mise en œuvre de la méthode ABC nécessite l'agencement de plusieurs étapes successives dont la plus importante reste l'identification des activités. La réussite d'un tel projet requiert l'implication de tout le personnel, la ferme volonté des dirigeants à venir à bout de la conception mais aussi et surtout le déploiement des moyens adéquats.

A travers l'expérience de plusieurs entreprises, nous remarquons chaque jour que la conception de cet outil revêt bien des avantages malgré son caractère complexe et coûteux. Mais il faut noter que la démarche n'étant pas figée, il existe des possibilités d'adaptation selon les objectifs fixés dans l'organisation.

Par ailleurs, force est de noter que la finalité de la méthode ABC bien qu'étant le calcul des coûts par activités, constitue aussi pour les utilisateurs une aide à la prise de décisions grâce éventuellement à l'ABM. Ce qui, nous l'avons démontré contribue à l'amélioration des performances.

En outre, la conception du système au sein de la SONEB nécessite une collecte de données dont la méthodologie sera décrite explicitement dans le chapitre qui suit.



### **CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE**

Après une prise de connaissance des concepts de base de la comptabilité par activités et de sa démarche de mise en œuvre, il apparaît nécessaire pour une optimisation de notre étude qui est axée sur la mise en application de la méthode à la SONEB, d'en présenter à travers ce chapitre, la méthodologie.

Il s'agira pour nous essentiellement de décrire succinctement dans la première section, le modèle d'analyse, dans la deuxième section nous expliquerons notre motivation par rapport au choix de la SONEB et dans la dernière section, nous présenterons les méthodes de collecte et d'analyse de données qui nous permettront de mettre en œuvre efficacement la démarche ABC.

#### **3.1. Modèle d'analyse**

Les modèles théoriques de la démarche ABC diffèrent quelque fois d'un auteur à un autre. Tous sont cependant axés sur une même substance. En effet, comme nous l'avons précisé dans le chapitre précédent, les auteurs s'accordent sur les différentes étapes suivantes :

- l'analyse des activités (AA) ;
- le calcul des coûts (ABC) ;
- la gestion par activités (ABM).

Ainsi à partir de notre revue de littérature, nous comptons adopter la démarche ci-après :

- l'identification des activités ;
- l'identification et l'allocation des ressources ;
- le calcul des coûts des activités ;
- le calcul du coût des objets de coûts ;
- et l'ABM ou gestion par activités.

Dans un premier temps nous procéderons à l'analyse des activités exécutées au sein de la SONEB. Pour ce faire, nous allons identifier les processus et sous-processus de l'entité et ensuite identifier les activités liées aux objets de coûts que nous prendrons soin de lister parallèlement.



Dans un deuxième temps, nous identifierons les ressources consommées et procéderons à leur rattachement aux activités. Ce rattachement se fera grâce à des inducteurs de ressources que nous prendrons le soin de choisir avec précision. Un modèle qui servira au calcul des coûts par activités de la SONEB sera proposé.

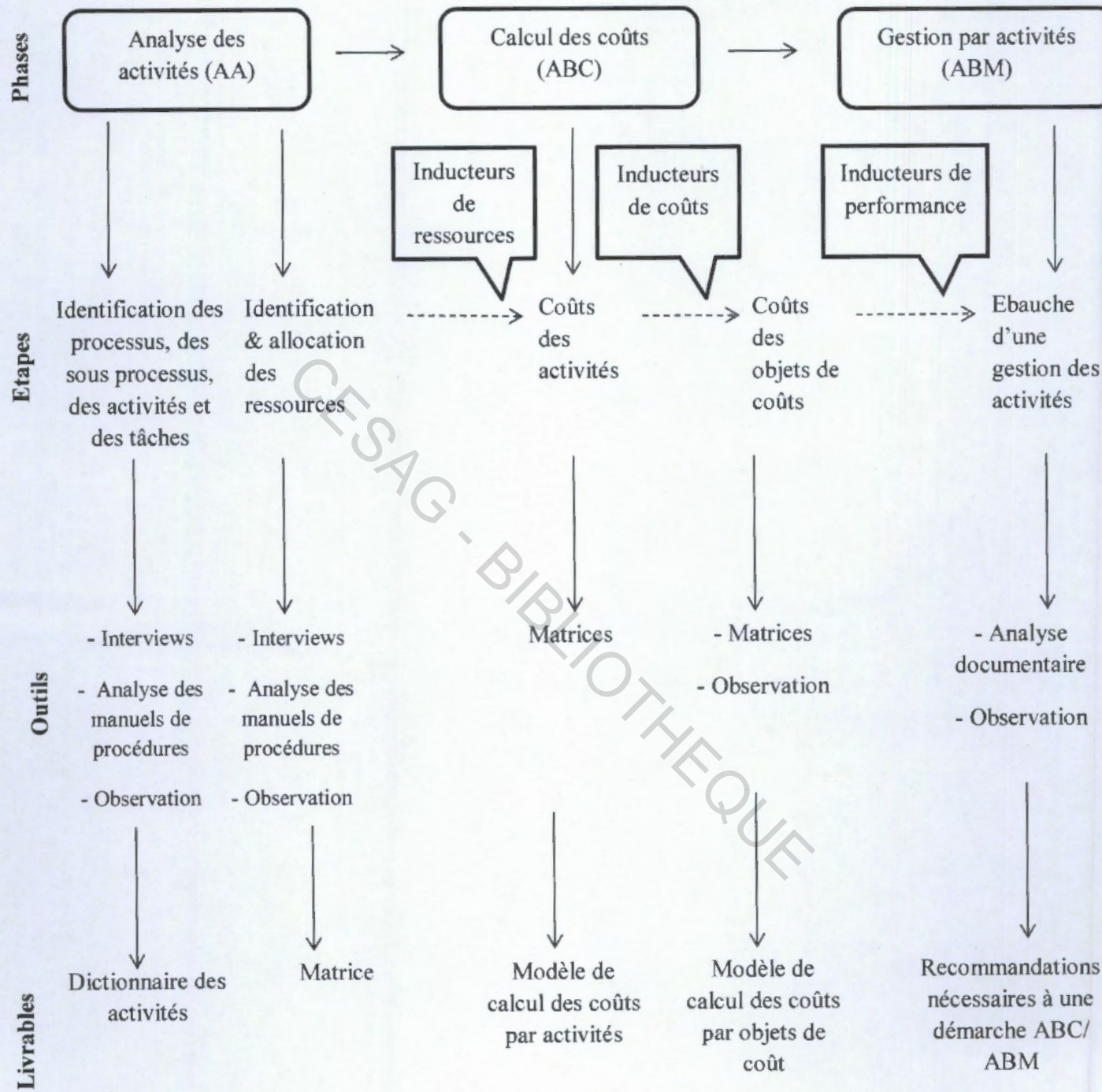
Suivra enfin la phase d'identification des inducteurs de coûts ou inducteurs de niveau 2. Ces inducteurs nous permettront de passer à une meilleure allocation des coûts des activités aux objets de coûts pour lesquels nous proposerons également un modèle.

Par ailleurs, nous tiendrons compte de l'ABM dans la phase finale de notre conception car elle vient compléter et apporter ainsi une amélioration dans le processus de gestion de l'entreprise. En outre, des recommandations seront faites dans ce sens. Schématiquement, notre modèle d'analyse sera ainsi présenté :

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Figure 5: Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes.



### **3.2. Choix de la SONEB**

L'activité de production et de distribution d'eau potable est l'une des plus importantes au regard de l'intérêt que revêt l'eau potable pour les populations urbaines et péri urbaines. De plus, le monopole de droit accordé à la SONEB par l'Etat Béninois pour cette activité, amène à penser que la gestion de la SONEB se doit d'être la plus saine possible afin d'assurer la pérennité de ce secteur.

Par ailleurs, la société voit de jour en jour le nombre de ses abonnés s'accroître, elle se doit donc de mettre en œuvre tous les moyens nécessaires pour satisfaire les besoins en eau des populations. En effet, s'il est vrai que la distribution de l'eau est une activité à caractère social, il est aussi vrai que la SONEB a des besoins en matière de ressources financières. Etant donné qu'elle doit assurer son autonomie financière, il y a un impératif d'actualisation des tarifs qui se fait sentir au fil des années car le prix des intrants aidant à la production de l'eau potable, notamment l'énergie électrique, ne cesse d'augmenter. Bien que le système de tarification soit de type administré et rigide, la SONEB a néanmoins un droit de proposition lorsqu'une augmentation de tarif devient nécessaire.

C'est pourquoi nous pensons que, l'existence d'une Comptabilité Par Activités au sein de la SONEB lui permettrait d'une part de disposer d'une base tarifaire fiable et vu la complexité de ses processus, le système lui permettra d'autre part de connaître les éléments de son coût de revient en se basant sur ses activités, ce qui conduirait à un meilleur pilotage des activités.

C'est au regard de tout ce qui précède que notre choix s'est porté sur la SONEB pour la conception d'un système de Comptabilité Par Activités.

### **3.3. Méthodes de collecte et d'analyse des données**

La collecte de données nécessaire à la réalisation de notre étude se doit d'être organisée de manière méthodique afin de rendre les résultats précis. Pour ce faire, nous adopterons la démarche suivante :

- la prise de connaissance générale : pendant cette phase, il sera opportun pour nous de cerner le découpage organisationnel de la SONEB et les missions confiées aux différentes entités. Cette phase nous a permis de déterminer l'ampleur des travaux que nous devons mettre en œuvre ;



- la prise de connaissance approfondie : elle consiste à nous éclairer sur les attributions et l'ensemble des missions confiées à l'agence, ainsi qu'à l'identification des processus, sous-processus, activités et ressources de l'entité. Cette phase s'est organisée en visites guidées et en entretiens avec essentiellement les responsables production et branchement. Les objectifs de cette phase étaient d'identifier et éventuellement de regrouper les activités et les tâches effectués dans cette agence.

Les outils de collecte de données qui nous aideront dans la mise en œuvre de la démarche ci-dessus décrite sont au nombre de (3) à savoir :

- l'analyse documentaire ;
- l'interview ;
- et l'observation directe.

### **3.3.1. L'analyse documentaire**

L'analyse documentaire sera utilisée dans un premier temps pendant la première phase qui est celle de prise de connaissance générale. Mais elle pourrait être utile aussi lors de la deuxième phase. En effet, combinée à d'autres outils, l'analyse documentaire pourra nous permettre de faire une analyse des activités de l'entité ainsi que l'identification de ses ressources. Cette combinaison d'outils sera bénéfique pour notre étude car elle rendra plus fiables les informations recueillies aux différents niveaux.

Pour rendre optimale notre analyse documentaire, nous aurons recours à des documents administratifs tels que :

- les manuels de procédures techniques de l'agence ;
- les manuels de procédures de la Direction Centrale de l'Exploitation et de la Cellule Qualité, Communication et Marketing afin de mieux nous imprégner du cycle d'exploitation ;
- les rapports d'activités des années 2010 et 2011 ;
- et les notes de service relatives à l'actualisation des tarifs de l'eau menée par le Service Comptabilité Analytique.



Les données de la comptabilité générale (pièces comptables et autres documents justificatifs), celles du contrôle de gestion, des ressources humaines nous seront aussi d'une grande utilité dans l'analyse documentaire.

### 3.3.2. L'interview

Nous ferons des entrevues avec essentiellement les différents responsables des Directions à savoir les Directeurs et les Chefs Services dans le cadre de la prise de connaissance. La taille de l'échantillon retenu pour notre interview était de 5 agents à la Direction Centrale de l'Exploitation, de 10 agents à l'agence, de 5 agents à la Cellule Contrôle de Gestion et enfin de 5 à l'usine de production qui est une entité travaillant avec plusieurs agences à la fois.

Cela nous permettra de mieux cerner les enjeux de notre étude, d'identifier les processus, les activités et même les tâches y afférentes. Nous pourrions aussi répondre à la question de la consommation des ressources.

Cet interview précédé d'un premier contact, a donné l'occasion aux responsables de l'agence de mieux comprendre notre démarche ainsi que l'intérêt de notre étude à tous les niveaux hiérarchiques. Par cette même occasion, il nous a été expliqué globalement les processus allant de la production de l'eau jusqu'à sa distribution, en passant par les branchements et les extensions de réseau.

Il s'en est suivi les interviews proprement dit qui se sont fait essentiellement avec les acteurs de la production de l'eau. L'utilisation de cet outil a pour objectifs comme nous l'avons dit, d'identifier les sous-processus, les activités ainsi que les tâches qui concourent à la réalisation de chaque activité. Nous avons par ailleurs pu effectuer l'allocation des ressources aux activités.

L'interview a pu se faire grâce à un guide d'entretien. Ce guide d'entretien est présenté en annexe 1 page 99.

En outre, les différents entretiens que nous avons eus avec le Chef Service Comptabilité Analytique nous ont permis d'être fixé sur les différentes données quantitatives et sur l'allocation des ressources.



### 3.3.3. L'observation directe

L'observation directe est le fait de suivre directement l'accomplissement ou la réalisation d'une tâche ou d'une situation donnée. Elle consiste dans le cadre de notre étude à chronométrer le temps mis par un agent à exécuter certaines activités ou tâches que nous aurons choisi comme inducteur par exemple. L'observation nous a permis aussi de confronter les résultats de certains de nos interviews à la réalité. Nous avons ainsi pu déterminer la véracité des propos des opérationnels.

Ainsi, nous avons eu le privilège de suivre les responsables techniques dans l'exécution de certaines de leurs tâches ponctuelles relatives au captage de l'eau, ainsi qu'à celles relatives aux branchements chez les clients. Tout en leur posant des questions afin de mieux comprendre le processus, nous avons vu se réaliser quelques travaux de réparation et de dépannage.

Cet outil nous a aussi permis de faire l'identification complète des ressources consommées réellement par la SONEB.

### Conclusion

A travers notre modèle d'analyse, il est expliqué clairement et schématiquement, la démarche que nous entendons adopter dans cette perspective de conception d'un système de comptabilité par activités. La revue de littérature nous a permis de dégager notre méthodologie de collecte des données ainsi que les outils qui vont nous y aider.

Il n'est cependant pas assez de rappeler que la bonne application de cette démarche nécessite l'implication et la volonté de tous quel que soit le niveau hiérarchique.



## **CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE**

En définitive, nous pouvons affirmer que les changements actuels en matière de système de gestion ont été possibles pour la plupart grâce à l'outil ABC. En effet la comptabilité par activités octroie une meilleure visibilité des processus et participe activement à l'amélioration des performances avec la contribution de l'ABM. Il est donc opportun que tout dirigeant soucieux d'une bonne gestion des activités et par ricochet des affaires de son entreprise, entreprenne ce projet.

Bien que la méthode comme toute autre d'ailleurs présente des limites, son apport à l'évolution et la reconsidération de la comptabilité de management constitue pour nombre d'auteurs, une évidence.

La première partie de notre recherche qui représente la revue de littérature, nous a permis de mieux comprendre et cerner les concepts de la méthode ainsi que sa démarche de mise en œuvre, étape incontournable avant la conception elle-même.



*DEUXIEME PARTIE*  
**CADRE PRATIQUE**

CESAG BIBLIOTHEQUE



Après la première partie qui constitue le cadre théorique de notre étude, cette deuxième partie sera axée sur l'aspect pratique de la conception. A cette étape de l'étude, il sera fait une description des résultats de nos travaux de conception d'un système de comptabilité par activités au sein de la SONEB. Cette conception sera par ailleurs basée sur les concepts que nous avons explicités dans la revue de littérature.

D'abord, le premier chapitre sera consacré à la présentation générale de la SONEB. Ce chapitre va nous permettre de cerner la structure organisationnelle de l'entité, de comprendre les missions qui lui sont assignées, d'avoir une idée sur l'ensemble des installations techniques de la société, et de connaître l'organisation de la Cellule Contrôle de Gestion.

Le deuxième chapitre traitera de la démarche proprement dite de conception de la comptabilité par activités que nous avons décrite dans notre modèle d'analyse schématisé dans le cadre théorique. Mais avant cela, nous ferons une description du système de gestion actuel de la société.

Nous ne saurons clôturer notre travail sans aborder les perspectives de mise en œuvre de la méthode au sein de la société. Dans ce cadre, nous allons émettre quelques recommandations, allant d'une part dans le sens de la démarche ABC / ABM et d'autre part, dans le sens de l'organisation proprement dite de la SONEB. C'est en effet ce qui fera, avec l'approche ABM, l'objet de notre troisième chapitre.



## **CHAPITRE 4 : LA PRESENTATION DE LA SOCIETE NATIONALE DES EAUX DU BENIN**

Ce chapitre comprend quatre (4) sections. Il s'agira pour nous dans la première section de présenter l'organisation de la SONEB ; de décrire ses missions et ses ressources dans la deuxième section ; dans la troisième section, nous allons décrire brièvement les installations techniques de la société et enfin la quatrième section sera consacrée à la Cellule Contrôle de Gestion.

### **4.1. Organisation de la SONEB**

La Société Nationale des Eaux du Bénin (SONEB) est structurée ainsi qu'il suit :

- organe d'administration ;
- organe de direction ;
- directions centrales ;
- départements ;
- et directions régionales.

#### **4.1.1. Organe d'administration**

L'organe suprême de gestion de la SONEB est le Conseil Administration. Il est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom du Gouvernement Béninois. Il définit les grandes orientations de l'entreprise, contrôle la gestion du Directeur Général et approuve les comptes prévisionnels et les comptes de fin d'exercice. Il est composé de sept (7) membres nommés par Décret pris en Conseil des Ministres que sont :

- un représentant du Ministre en charge de l'Eau, assurant la Présidence du Conseil ;
- un représentant du Ministre en charge des Finances ;
- un représentant du Ministre en charge de la Prospective et du Développement ;
- un représentant du Ministre en charge de la Santé ;
- un représentant des Collectivités Locales, désigné par l'Association Nationale des Communes ;
- un représentant des Consommateurs choisi parmi les Associations de défense des droits des Consommateurs ;
- et un représentant du personnel de la société élu au sein des agents.



Les décrets d'application de la loi n° 2009-02 du 7 août 2009 portant Code des Marchés Publics et des délégations de services publics en République du Bénin, instituent le Président du Conseil d'Administration comme Personne Responsable des Marchés Publics (PRMP) au sein de la société. A ce titre, il est chargé de conduire la procédure de passation, depuis le choix de cette dernière, en passant par la désignation de l'attributaire et l'approbation du marché définitif, jusqu'à son exécution.

La PRMP est assistée dans sa mission de :

- un secrétariat de la PRMP (S/PRMP) ;
- une Cellule de Contrôle des Marchés Publics (CCMP) ;
- une Commission de Passation des Marchés Publics (CPMP).

#### **4.1.2. Organe de direction**

La gestion de la SONEB est assurée par une Direction Générale qui rend compte au Conseil d'Administration. Le Directeur Général, nommé par décret pris en Conseil des Ministres, sur proposition du Conseil d'Administration, assure la gestion de l'entreprise au quotidien et la représente dans ses rapports avec les tiers. Il est investi des pouvoirs nécessaires pour agir dans la limite de l'objet social, conformément aux directives du Conseil d'Administration.

Il est assisté dans sa mission par des Conseillers, Assistants, Chargés de mission, des Directions Centrales, des structures de rang Départements, et des Directions Régionales. L'organigramme ainsi détaillé est joint en annexe 2 page 100.

#### **4.1.3. Directions Centrales**

Depuis août 2010, une décision du Directeur Général fixe à cinq (05) le nombre de directions centrales désormais rattachées à la Direction Générale, formant ainsi le Comité de Direction, organe consultatif qui éclaire au besoin le Directeur Général dans la prise des décisions. Il s'agit de :

- la Direction de la Planification et des Projets (DPP) : chargée de la Planification, de l'élaboration du Plan Prévisionnel de Développement de l'entreprise (PPDE), des Plan-Directeurs Eau et Assainissement, des études, des projections financières par



l'actualisation du modèle financier, des requêtes de financement du suivi des projets ;

- la Direction Centrale de l'Exploitation (DCE) : chargée de l'appui technique et du suivi des exploitations, du contrôle de la qualité de l'eau, de la politique de gestion de la clientèle, du suivi de la facturation. Elle supervise et coordonne les activités des Directions Régionales ;
- la Direction des Ressources Humaines (DRH) : chargée du recrutement, de la carrière et de la formation du personnel, de la vulgarisation de la Convention Collective Particulière et du Règlement Intérieur, de la liquidation des traitements salariaux et autres, de l'hygiène et de la santé au travail ;
- la Direction Financière (DF) : chargée de la comptabilité générale, du contrôle a priori des engagements financiers et de la gestion de la trésorerie de l'entreprise ;
- la Direction de l'Audit et de l'Inspection (DAI) : chargée des missions d'audit et d'inspection sur la base d'un plan annuel, des informations qui lui sont parvenues ou sur demande expresse du Directeur Général.

#### 4.1.4. Structures de rang Départements

Cinq (5) structures de rang Départements sont également rattachées à la Direction Générale :

- la Cellule des Systèmes d'Information (CSI) : chargée de la maintenance des programmes, du matériel et du réseau informatique tout en assurant l'archivage des données de l'entreprise ;
- la Cellule des Affaires Juridiques et du Patrimoine (CAJP) : chargée de veiller sur le plan juridique, à la protection des droits et biens matériels et immatériels de l'entreprise ;
- la Cellule de Contrôle de Gestion (CCG) : chargée de l'élaboration et du suivi du budget, du suivi des performances de l'entreprise, de la comptabilité analytique et de la comptabilité des matières ;



- la Cellule Qualité, Communication et Marketing (CQCM) : chargée de la communication et de l'élaboration et la mise en œuvre de la démarche qualité au sein de l'entreprise avec pour objectif la certification ISO 9001 ;
- le Centre de Formation aux Métiers de l'Eau (CFME) : chargé de la mise en œuvre des actions de formation, aussi bien dans le domaine de l'alimentation en eau potable que dans celui relatif à l'assainissement des eaux usées.

Il existe une (1) dernière cellule de rang Département qui est quant à elle rattachée à la PRMP : c'est la Cellule de Contrôle des Marchés Publics (CCMP), qui est une cellule chargée des achats de biens et de services ainsi que de la gestion des stocks.

#### **4.1.5. Directions Régionales**

La SONEB dispose de six (6) Directions Régionales dirigées par des Directeurs Régionaux. Ceux-ci représentent le Directeur Général dans les régions respectives mais elles sont rattachées à la Direction Centrale de l'Exploitation.

Il s'agit de :

- la Direction Régionale de Cotonou (DRCO) ;
- la Direction Régionale de Porto- Novo (DRPO) ;
- la Direction Régionale de Parakou (DRPA) ;
- la Direction Régionale d'Abomey - Bohicon (DRAB) ;
- la Direction Régionale de Lokossa (DRLO) ;
- la Direction Régionale de Natitingou (DRNA).

#### **4.2. Missions et ressources de la SONEB**

La SONEB a pour missions :

- le captage, le traitement et la distribution de l'eau dans les milieux urbains et péri urbains ;
- le traitement et l'évacuation des eaux usées sur toute l'étendue du territoire national.



Pour bien exécuter ses missions, la SONEB effectue les activités suivantes :

- le pompage et le traitement de l'eau brute ainsi que la distribution de l'eau potable ;
- les travaux de branchements et d'extensions de réseau ;
- les services de dépannage sur les conduites d'eau et chez les abonnés ;
- les services tels que la coupure d'eau en cas de non-paiement de facture, et la remise en service du compteur lorsque le paiement de la facture et des frais de coupure y afférentes a été effectué ;
- l'analyse bactériologique de l'eau...

Pour mener à bien ses missions, la SONEB s'appuie sur des ressources de divers ordres :

- ressources matérielles : matériels de production et de traitement d'eau, matériels de distribution, installations techniques, bâtiments administratifs, matériels de transport, matériels informatiques etc... L'actif immobilisé est évalué à 100,33 milliards FCFA en 2011 ;
- ressources financières : la SONEB dispose de ressources internes (ressources générées par le cycle d'exploitation) et ressources externes (ressources provenant des bailleurs de fonds et parfois des subventions de l'Etat). La grille tarifaire actuellement en vigueur est détaillée dans un tableau situé en annexe 3 page 101 ;
- ressources humaines : au 31 décembre 2011, la SONEB compte 732 agents toutes catégories confondues.

#### **4.3. Description des installations techniques**

Les installations techniques de la SONEB sont constituées par :

- des forages qui sont des puits à diamètre réduit ayant 100 à 150m de profondeur utilisés dans le cadre des activités de captage de l'eau ;
- des conduites servant au transport de l'eau brute de la zone de captage à l'usine de production ;
- des canalisations (tuyauteries) permettant à l'eau de suivre le circuit de traitement à l'intérieur de l'usine et vers les réseaux de distribution ;



- des compteurs ;
- des réservoirs ;
- des bâches de reprise ;
- des tours de dégazage munies de ventilateurs pouvant permettre de procéder à un pré traitement qui consiste à éliminer le CO<sub>2</sub> qui est contenu dans l'eau brute ;
- des systèmes d'injection qui servent au traitement de l'eau ;
- des saturateurs ;
- des pompes de refoulement ;
- des châteaux d'eau qui constituent des châteaux d'équilibre pour conserver l'excédent d'eau qui n'a pas été distribuée ;
- des laboratoires au sein desquels se fait l'analyse bactériologique et physico-chimique de l'eau dans le cadre des contrôles ordinaires ou suite à des plaintes de client ;
- des installations électriques ;
- des groupes électrogènes qui prennent le relais des installations électriques en cas de coupure sur le réseau SBEE.

#### 4.4. Présentation de la Cellule Contrôle de Gestion

La Cellule Contrôle de Gestion (CCG) a été le cadre pratique de notre stage. Elle comprend trois (3) services : le Service Elaboration et Suivi du Budget, le Service Comptabilité Analytique et le Service Contrôle des Recettes.

Le Service Elaboration et Suivi du Budget a pour attributions entre autres :

- l'élaboration et le suivi du budget de l'entreprise ;
- le suivi de la réalisation des indicateurs de performance retenus au budget et dans le contrat-plan ;
- l'élaboration des rapports trimestriels sur l'exécution du budget ;
- le suivi de l'exécution du plan de formation ;
- la confection des tableaux de bord d'exploitation ;
- la préparation des rapports d'activités de l'entreprise ;
- la mise à jour des procédures de gestion de l'entreprise ;
- et l'actualisation des procédures internes et modes opératoires du service.



Le Service Comptabilité Analytique quant à lui a en charge :

- la tenue de la comptabilité des matières ;
- le calcul et l'analyse des coûts de l'eau et des prestations ;
- la proposition pour actualisation des tarifs ;
- l'élaboration des rapports trimestriels sur l'évolution des coûts de l'eau et des prestations ainsi que sur la tenue de la comptabilité des matières ;
- la participation à l'actualisation du modèle financier et à l'élaboration du budget ;
- et l'actualisation des procédures de la comptabilité analytique.

Les attributions confiées au Service Contrôle des Recettes sont les suivantes :

- le contrôle des encaissements sur la base des pièces comptables ;
- les contrôles inopinés des encaissements au niveau de tous les guichets et caisses de la SONEB ;
- la délivrance des notes de crédit ;
- le point mensuel de réalisation des recettes par rapport aux prévisions budgétaires à transmettre au DG ;
- le rapprochement bancaire des opérations d'encaissements ;
- et l'actualisation des procédures internes et modes opératoires du service.

### **Conclusion**

Depuis sa création en Juin 2003 à l'issue de la réforme institutionnelle de la Société Béninoise d'Electricité et d'Eau (SBEE) consacrant la séparation des activités de distribution d'eau et d'électricité, la SONEB a montré qu'elle était en mesure d'exécuter les missions qui lui ont été confiées.

S'il est vrai que la mission de traitement des eaux usées n'est pas encore active, les missions de captage, de transfert, de traitement et de distribution de l'eau potable connaissent quant à eux un niveau de réalisation satisfaisant. En effet, en 2011 les indicateurs technico commerciaux de la SONEB à savoir le nombre d'abonnés et les branchements réalisés se sont accrus respectivement de 8,3% et 39,48% par rapport à l'année précédente.



## **CHAPITRE 5 : CONCEPTION DU SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES**

Pour mener à bien notre travail de conception du système de comptabilité par activités, il est nécessaire de procéder à un diagnostic du système de gestion existant au sein de la société.

La conception de la comptabilité par activités doit respecter les étapes que nous avons décrites dans notre modèle d'analyse à savoir :

- l'analyse des activités ;
- l'affectation des ressources aux activités ;
- la définition des inducteurs d'activités ;
- l'allocation du coût des activités aux objets de coûts.

Ainsi, la première section de ce chapitre traitera de l'état actuel du système et dans les sections suivantes, nous allons aborder les différentes étapes de conception.

### **5.1. Etat actuel de la gestion des coûts et du système d'information**

Pour les besoins de notre étude, il est nécessaire que nous fassions une description de l'approche actuelle de gestion des coûts afin de prendre connaissance des méthodes utilisées au sein de la SONEB pour le calcul et le suivi des différents coûts ainsi que l'état du système d'information actuel.

#### **5.1.1. Etat actuel de la gestion des coûts**

Les frais de branchements pour l'accès à l'eau potable en milieu urbain et périurbain actuellement en vigueur à la SONEB, sont ceux antérieurement fixés par l'ex-Société Béninoise d'Eau et d'Electricité (Ex-SBEE) en 2002. Depuis le démarrage de ses activités en Janvier 2004, la SONEB a continué à pratiquer cet ancien barème. Après une décennie de pratique, il s'avère nécessaire d'actualiser ces tarifs, au regard de la conjoncture actuelle, tout en tenant grand compte de la nécessité pour le Bénin d'atteindre les Objectifs du Millénaire pour le Développement dans le secteur de l'AEP urbain d'autre part.

Dans ce cadre, la SONEB a mis en place un projet de conception de comptabilité analytique. Le Service Comptabilité Analytique en charge de ce projet, procède à des



réflexions quant à l'adaptation réelle du système aux besoins de ses utilisateurs et aussi à des calculs ponctuels de coût. Ces calculs sont basés sur la méthode traditionnelle des sections homogènes et sont sous-tendus par des règles analytiques préfixées. Le Service Comptabilité Analytique a pour rôle principal, de faire des études afin d'apprécier la pertinence des tarifs appliqués par la SONEB et proposer le cas échéant, les mesures correctives idoines. Elle se base sur les coûts supportés par l'entreprise et propose une tarification du service selon deux scénarii, l'un présentant le coût réel des prestations et l'autre offrant un tarif préférentiel pour faciliter l'accès à l'eau potable aux ménages les plus démunis.

Cette actualisation a pour objectifs :

- d'harmoniser les pratiques commerciales en rapport avec le branchement à l'échelle de toute l'entreprise ;
- d'actualiser les tarifs pratiqués par l'entreprise ;
- de promouvoir l'accès à l'eau potable aux couches les plus défavorisées.

Par ailleurs, le Service Comptabilité Analytique tient aussi une comptabilité des matières compte tenu de l'importance des stocks de la SONEB.

### **5.1.2. Le système d'information**

En ce qui concerne le système d'information de la SONEB ; il est constitué de plusieurs éléments qui aident à gérer, traiter et diffuser l'information au sein de l'entreprise.

En effet, il existe au sein de la SONEB un progiciel du nom de G D'OR. Ce progiciel dispose de plusieurs modules qui prennent en compte les principales activités de la société.

Il s'agit de :

- la gestion clientèle ;
- la gestion budgétaire ;
- la gestion comptable ;
- la gestion de la paie etc...



Le module analytique du progiciel est quant à lui toujours en cours de réalisation, ce qui fait que l'entreprise ne dispose pas encore d'un outil informatique approprié pouvant l'aider dans la détermination du coût de l'eau. A l'heure actuelle, le calcul des coûts se fait donc à partir d'EXCEL mais sous forme de développements individuels, avec tous les risques de non fiabilité et de perte de données que cette pratique peut comporter.

Par ailleurs, notons aussi que l'administration de la SONEB dispose de parcs informatiques : ordinateurs et serveurs capables de supporter le traitement et la disposition de flux élevés d'informations au sein de la société.

Dès lors que nous avons décrit l'état actuel du système de gestion, nous pouvons passer à la conception proprement dite de la comptabilité par activités.

## **5.2. L'analyse des activités**

Nous allons procéder à l'identification des processus de l'entreprise, puis à une énumération des activités qui contribuent à la formation des différents processus que nous avons identifiés.

### **5.2.1. L'identification des processus**

Les processus qui font partie intégrante du fonctionnement de la SONEB sont au nombre de trois (3) et les activités qui constituent ces processus sont essentiellement des activités administratives et techniques. Le détail de ces activités sera présenté dans le dictionnaire des activités que nous avons pu dresser suite à notre implication dans le fonctionnement des différents services de la SONEB et après les entretiens que nous avons eus avec le personnel technique et administratif.

Nous avons identifié les processus suivants :

- la production de l'eau potable ;
- la distribution ;
- et la gestion.

#### **5.2.1.1. La production de l'eau potable (P)**

De manière explicite, la production de l'eau potable est la première étape du processus AEP. La production consiste au captage et au traitement de l'eau. Le captage est



l'ensemble des tâches qui concourent à extraire l'eau brute des sous-sols par les pompes vers les stations de traitement ou à sa collecte dans le cas des retenues d'eau (barrages). Le traitement est la transformation de l'eau brute captée en eau potable. En effet, il sera utilisé des produits chimiques comme le chlore qui sert à la désinfection de l'eau. C'est le principal produit de traitement. L'akdolit, le sulfate d'alumine et la chaux éteinte sont les autres produits de traitement dont l'utilisation dépend de la source et du degré d'agressivité de l'eau traitée.

Dans certaines usines de production, le captage et le traitement de l'eau ne sont pas dissociables. En effet, lorsque le réseau de distribution n'est pas grand et que l'eau produite provient essentiellement des eaux de surface par exemple, l'eau subit un pré-traitement au fur et à mesure qu'elle est captée, ce qui rend impossible la séparation des tâches.

#### **5.2.1.2. La distribution (D)**

La distribution consiste essentiellement au transport de l'eau traitée des stations de traitement vers les zones de consommation. Le transport se fait grâce à des tuyaux de distribution. L'eau transite d'abord par des bâches de reprise avant d'alimenter les consommateurs. La distribution n'est réalisable que grâce à l'exécution de deux (2) sortes de travaux qui constituent des objets de coûts pour la SONEB à savoir : les branchements qui sont un ensemble d'équipements hydrauliques qui acheminent l'eau potable du réseau de distribution vers l'abonné, leur réalisation chez le client aboutissant à la pose du compteur ; et les extensions de réseaux qui représentent un élargissement du réseau d'eau de la société. L'extension de réseaux n'intervient que lorsque la zone dont il est question n'est pas encore alimentée, elles précèdent les branchements et peuvent être pris en charge soit par la SONEB, soit par le client lui-même, le tout dépendant de l'ampleur des travaux et donc de leur coût plus ou moins élevé.

La distribution prend aussi en compte une activité importante : le dépannage, que nous allons intituler ici entretien et réparation. Le dépannage constitue en quelque sorte un service après-vente, consistant à effectuer des travaux d'entretien et de réparation directement chez les clients après une plainte de ces derniers.



### 5.2.1.3. La gestion (G)

C'est l'ensemble des activités supports et de structure qui viennent en soutien aux différents processus métiers. Ils regroupent toutes les activités administratives et commerciales telles que l'abonnement, la relève périodique de l'index du compteur, la facturation des ventes, la coupure du compteur en cas de non-paiement de factures, la remise en service du compteur, les opérations de guichet, le recouvrement etc...

### 5.2.2. Le repérage des activités

Cette partie consiste en l'identification des activités qui constituent les différents processus que nous avons pris le soin d'énumérer ci-dessus. Ces activités ont pu être identifiées grâce aux informations obtenues des opérationnels et à l'aide de la revue du manuel de procédures des services techniques.

Le dictionnaire des activités que nous vous proposons en annexe 4 page 102 résulte de cette confirmation.

Les activités constituant les processus sont récapitulées dans le tableau suivant :

Tableau 7: Récapitulatif des activités des différents processus

<b>CODES</b>	<b>PROCESSUS</b>	<b>CODES</b>	<b>ACTIVITES</b>
P	PRODUCTION	A1	Capter l'eau
		A2	Pré- traiter l'eau
		A3	Contrôler les procédés de traitement de l'eau
		A4	Traiter l'eau
		A5	Entretien le système d'injection de produits de traitement
		A6	Faire la maintenance de réservoir de stockage
		A7	Contrôler la qualité de l'eau



<b>CODES</b>	<b>PROCESSUS</b>	<b>CODES</b>	<b>ACTIVITES</b>
D	DISTRIBUTION	A8	Etendre le réseau d'eau
		A9	Renouveler ou déplacer les conduites
		A10	Brancher (faire des raccordements au réseau)
		A11	Faire de l'entretien et réparation
		A12	Remplacer le compteur
G	Gestion	A13	Approvisionner
		A14	Relever l'index
		A15	Facturer
		A16	Couper
		A17	Abonner / résilier et faire de la reprise d'abonnement
		A18	Recouvrer les créances
		A19	Contrôler les recettes

Source : Nous-mêmes

### 5.3. Identification des ressources et affectation des ressources aux activités

A ce niveau de conception de notre système, l'affectation des ressources aux activités consistera dans un premier temps en une identification des ressources consommées tout au long des processus. Ensuite s'en suivra l'identification des inducteurs de ressources qui nous permettra de procéder à la répartition de ces ressources entre les différentes activités recensées.

#### 5.3.1. Les ressources consommées

Il s'agit des ressources humaines et matérielles qui ont été consommées directement ou indirectement par les activités. Leur identification a été faite grâce aux entretiens que nous



avons eus avec le personnel, aux différentes observations que nous avons faites mais aussi à une analyse documentaire.

#### **5.3.1.1. Ressources humaines**

Les ressources humaines sont un maillon important dans la conception d'un système de Comptabilité Par Activités. En effet, aucune activité ne saurait être exécutée sans l'intervention d'un ou de plusieurs agents mettant en œuvre d'autres ressources pour l'atteinte des objectifs fixés. Cela justifie le coût généralement élevé de ce type de ressources.

A la SONEB, nous avons recensé deux (2) types de ressources humaines :

- personnel permanent

Pour assurer le bon fonctionnement de la SONEB, 732 agents ont été recrutés et répartis à travers les différentes activités. Ils sont régis par une Convention collective des travailleurs.

- agents occasionnels « prestataires »

Les prestataires sont constitués d'agents temporairement recrutés et qui sont payés à la tâche. Ces derniers ne disposent pas d'un contrat de travail, d'où leur appellation de prestataires. A la SONEB, nous avons identifié environ 500 prestataires répartis dans les différentes agences de la société.

Les charges à retenir dans le calcul des coûts sont l'ensemble des rémunérations perçues par l'ensemble des agents durant la période de calcul.

La répartition des ressources humaines entre les activités est résumée en annexe 5 page 109.

#### **5.3.1.2. Ressources matérielles**

Les ressources matérielles se composent de matériels d'exploitation technique, de matériels roulants, des matériels électriques et de bureau.

Il conviendrait de procéder à l'inventaire physique de ces ressources afin d'en avoir une liste exhaustive.



Le tableau suivant récapitule l'ensemble des ressources matérielles consommées par les différentes activités :

**Tableau 8 : Récapitulatif des ressources matérielles**

<b>Matériels</b>	<b>Activités</b>	<b>Fréquence d'utilisation</b>
Forages	Activités de production	Durée moyenne de l'activité
Barrages	Activités de production	Durée moyenne de l'activité
Groupes électrogènes	Activités de production et de gestion	Ponctuelle
Bacs	Activités de production	Durée moyenne de l'activité
Matériels de laboratoire	Activités de production	8h/jour
Equipements de transport d'eau	Activités de production et de distribution	Durée moyenne de l'activité
Château d'eau	Activités de distribution	Durée moyenne de l'activité
Tuyauteries de branchement	Activités de distribution	Durée moyenne de l'activité
Compteurs	Activités de production et de distribution	Durée moyenne de l'activité
Pompes	Activités de production	Durée moyenne de l'activité
Matériels de bureau	Activités de gestion	8h/jour
Matériels roulants	Activités de production, de distribution et de gestion	Durée moyenne de l'activité
Mobiliers de bureau	Activités de gestion	8h/jour
Autres installations (climatiseurs, armoires électriques...)	Activités de production, de distribution et de gestion	Durée moyenne des différentes activités constituant le processus

Source : Nous-mêmes.



Les charges à intégrer dans le calcul des coûts pour la rubrique ressources matérielles sont la fraction d'amortissement correspondant à la période de calcul.

La répartition des ressources matérielles à travers les différentes activités de la SONEB est présentée en annexe 6 page 110.

### 5.3.1.3. Matières et fournitures

A la SONEB, les charges de matières et fournitures sont représentées par les consommations suivantes :

- des matériels Eau

Ce sont les matériels de branchement tels que : collier de prise en charge, robinet de prise en charge, robinet d'arrêt laiton, tabernacle complet, tuyaux PEHD, compteur d'eau etc... ; ainsi que les matériels d'extension de réseau: té, bouchons, tuyaux, coude, bride à emboîtement, manchons coulissants, joints symétriques, vannes etc...

- des pièces de rechange

Ce sont les pièces servant à l'entretien des groupes électrogènes dans les stations d'eau et à celui des équipements de production et de distribution.

- des produits de traitement

Ils constituent les intrants utilisés pour le traitement de l'eau brute afin de la rendre potable.

- des combustibles et lubrifiants

Cela représente la consommation de carburant pour le fonctionnement des groupes électrogènes installés dans les stations non alimentées par le réseau électrique ainsi que ceux installés pour suppléer la fourniture d'énergie électrique en cas de panne sur le réseau SBEE.

- fournitures de bureau et ordinateurs

Ce sont les listings, les factures, les bordereaux et les consommables informatiques qui permettent à la SONEB d'assurer la fonction administrative.



- électricité

C'est l'énergie électrique consommée dans les stations de traitement d'eau raccordées au réseau SBEE ainsi que celle consommée dans les bâtiments administratifs et commerciaux de la SONEB.

Pour évaluer la consommation en électricité de chaque activité, il faut procéder à l'estimation de la consommation des différents équipements et matériels de production.

- divers achats

Ce sont les achats liés aux tenues de travail, consommables de laboratoires et les produits d'entretien.

Pour valoriser l'ensemble de ces ressources, il est possible d'avoir recours à la comptabilité matière tenue au sein du Service Comptabilité Analytique, ou de faire le produit de la quantité de matières ou de fournitures consommée par le prix d'un matériel ou d'une fourniture sur le marché. Ensuite, nous procéderons à la répartition de ces coûts entre les différentes activités de la SONEB.

Le détail de la répartition des matières et fournitures entre les activités de la SONEB est dressée en annexe 7 page 111.

#### **5.3.1.4. Espace utilisé et entretien des locaux**

Cette ressource correspond aux charges locatives de la période de calcul ou à l'amortissement du montant de réalisation du bâtiment administratif correspondant, majorée des charges de nettoyage et d'entretien des locaux. La répartition est faite selon la surface (en m<sup>2</sup>) occupée par chaque service.

#### **5.3.1.5. Transport**

Les coûts de transport intègrent les coûts liées au :

- transport du personnel

Il s'agit des déplacements professionnels du personnel de la SONEB qui sont souvent effectués avec les véhicules de services, et des missions ponctuelles. Pour répartir le coût du transport, nous déterminerons le pourcentage de temps réservé à chaque activité que



nous multiplierons par la somme des charges générées par l'usage du véhicule. Ces charges sont constituées des frais de carburant, d'entretien, d'assurance et la dotation aux amortissements du véhicule ;

- transport de matériels

Ce sont les frais de convoyage du matériel depuis le magasin central vers les différentes Directions Régionales. La répartition peut se faire grâce aux demandes d'approvisionnement disponibles au niveau de chaque Direction.

L'annexe 8 page 112 présente la répartition du coût du transport entre les activités.

#### **5.3.1.6. Services extérieurs**

Les services extérieurs sont les différents frais liés :

- à la sous-traitance pour l'externalisation des travaux de fouilles

Le montant des charges pourrait être renseigné grâce à la comptabilité générale. C'est le montant de la rubrique correspondant à la charge de la période de calcul qu'il faudra prendre en compte.

- à la maintenance des équipements et du matériel informatique

Le montant des charges correspondant à cette rubrique peut être aussi renseigné grâce à la comptabilité générale. Il sera constitué des honoraires payés dans le cadre de cette activité.

- aux frais de télécommunications

Les frais de téléphone seront répartis selon l'effectif du personnel par service ou activité. On suppose que plus il y a d'agents dans un service ou d'agents effectuant une activité, plus le nombre d'appels augmentera.

- aux frais de gardiennage.

Les frais liés au personnel de gardiennage seront répartis à l'aide de la surface occupée par chaque service ou activité.



### 5.3.2. La répartition des ressources consommées entre les activités

Dans cette partie, nous allons d'abord procéder à l'identification des inducteurs de ressources, et ensuite grâce à ces derniers nous pourrions établir un rattachement entre les ressources consommées et les activités qui les consomment.

#### 5.3.2.1. Identification des inducteurs de ressources

Les inducteurs nous permettent d'expliquer la consommation de ressources par les activités. C'est grâce aux inducteurs que nous pourrions faire une bonne liaison entre les activités et les ressources consommées, et donc avoir le coût total par activité.

Dans notre cas, les ressources consommées sont : les ressources humaines, les ressources matérielles, les matériels et fournitures, l'espace utilisé et l'entretien des locaux, le transport, les services extérieurs, et les services administratifs...

L'identification des inducteurs est faite grâce à certains interviews avec les opérationnels mais aussi à l'aide de nos observations.

Le tableau suivant présente le récapitulatif des inducteurs que nous avons pu identifier :

Tableau 9: Récapitulatif des inducteurs de ressources

Ressources	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus
Agents occasionnels	Temps de travail consacré à chaque activité	Temps de travail consacré à chaque activité
Agents permanents	Nombre d'abonnés	Nombre d'abonnés
Matériels à moteur	Consommation moyenne des moteurs à l'heure, consommation au km	Consommation moyenne des moteurs à l'heure
Autres matériels	Temps d'utilisation des matériels	Temps d'utilisation des matériels
Consommables	Nombre d'abonnés, effectif du personnel	Effectif du personnel
Fournitures de bureau	Volume horaire de travail, effectif du personnel	Volume horaire de travail
Electricité	Durée moyenne d'utilisation, KWh consommé	KWh consommé



Ressources		Inducteurs possibles	Inducteurs retenus
Espace utilisé et entretien		Surface utilisée (m <sup>2</sup> )	Surface utilisée (m <sup>2</sup> )
Ressources liées au transport		Temps consacré à chaque activité, nombre de Km parcourus, consommation moyenne	Nombre de Km parcourus
Maintenance des équipements		Nombre d'équipements, fréquence de maintenance des équipements	Fréquence de maintenance des équipements
Frais de télécommunications	Téléphone fixe	Effectif du personnel	Effectif du personnel
	Groupés (cooperate)	Nombre de personnes possédant un groupé	Nombre de personnes possédant un groupé
Frais de gardiennage		Surface occupée (m <sup>2</sup> ), nombre de vigiles	Nombre de vigiles

Source : Nous-mêmes.

### 5.3.2.2. Allocation des ressources aux activités

Une fois que les inducteurs de ressources sont connus, nous pouvons passer à l'étape suivante qui est celle de la répartition des ressources consommées entre les différentes activités. Après cette répartition, nous obtiendrons des activités valorisées qui nous permettront à leur tour de valoriser les objets de coûts.

Il s'agira alors de faire la somme des coûts des différentes ressources qui contribuent à la réalisation d'une activité donnée afin d'obtenir le coût total des ressources que consomment ladite activité.

Nous pouvons distinguer deux sortes de rattachement qui diffèrent selon que la ressource est consommée par une et une seule activité. Dans ce cas le rattachement est direct. Il en est ainsi pour les charges telles que la sous-traitance pour l'externalisation des travaux de fouilles qui se rapporte soit à l'activité branchement ou soit à l'activité extension de réseau, et les frais liés à l'achat des matériels de branchement ou d'extension de réseau ainsi que les pièces de rechange pouvant se rapporter aux activités branchement ou extension de réseau.



Dans le cas où la ressource est consommée par plusieurs activités, nous ferons recours aux inducteurs d'activités. C'est le cas par exemple des services administratifs qui seront répartis grâce à l'inducteur « effectif du personnel ».

Le tableau ci-après présente la matrice Activités/Ressources :

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Tableau 10 : Matrice activités/ressources

Activités \ Ressources	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A18	A19
Personnel permanent	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Prestataires	✓	✓						✓	✓	✓	✓	✓		✓		✓	✓		
Transport		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Amortissement équipements	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Matières et fournitures		✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓			✓	✓
Espace utilisé et entretien	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Services extérieurs		✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
<b>Total ressources</b>																			

Source : Nous-mêmes.



#### 5.4. Identification des inducteurs d'activités et calcul du coût de revient

Dans cette partie, nous allons tout d'abord procéder à l'identification des inducteurs d'activités. Ce sont ces inducteurs qui nous permettront de faire une répartition des activités que nous avons précédemment valorisées. Ensuite, nous passerons au calcul du coût de revient des objets de coûts. Notons que dans ce cas, il sera uniquement présenté un modèle de calcul.

##### 5.4.1. Identification des inducteurs d'activités

Les inducteurs d'activités sont des unités d'œuvre pouvant aider à mesurer la consommation d'activités des objets de coûts. Nous allons dans un premier temps identifier les inducteurs possibles, qu'ils soient quantitatifs ou qualitatifs. Ensuite, nous retiendrons les inducteurs que nous jugeons les plus pertinents dans le cadre de la conception de notre comptabilité par activités. Ces derniers seront des inducteurs mesurables, c'est-à-dire quantitatifs, et les autres inducteurs, qualitatifs, seront retenus dans le cadre de la gestion par activités de la SONEB.

Nous avons pu identifier les inducteurs d'activités lors de nos différents interviews mais aussi grâce à l'observation et à une analyse documentaire pointue.

Le récapitulatif des inducteurs d'activités est présenté dans le tableau qui suit :

**Tableau 11:** Récapitulatif des inducteurs d'activités

Codes	Activités	Inducteurs possibles	Inducteurs retenues
A1	Capter l'eau	Volume d'eau brute captée ou pompée (m <sup>3</sup> )	Volume d'eau brute captée ou pompée (m <sup>3</sup> )
A2	Pré- traiter l'eau	Volume d'eau pré traitée (m <sup>3</sup> )	Volume d'eau pré traitée (m <sup>3</sup> )
A3	Contrôler les procédés de traitement de l'eau	Nombre de contrôles, délai entre deux contrôles, durée moyenne des contrôles, taux de non-conformité des procédés de traitement	Nombre de contrôles
A4	Traiter l'eau	Volume d'eau traitée (m <sup>3</sup> ), taux de perte de production	Volume d'eau traitée (m <sup>3</sup> )
A5	Entretien le système d'injection de produits de traitement	Nombre annuel d'entretien, durée moyenne d'un entretien	Durée moyenne d'un entretien



Codes	Activités	Inducteurs possibles	Inducteurs retenues
A6	Faire la maintenance de réservoir de stockage	Nombre annuel d'interventions, nombre de plaintes de la part des agents de production, durée des interventions	Durée des interventions
A7	Contrôler la qualité de l'eau	Nombre annuel de plaintes client, nombres de contrôles révélés négatif, durée moyenne entre une plainte et le contrôle	Nombre de contrôles révélés négatif
A8	Etendre le réseau d'eau	Nombre d'extensions réalisés, longueur d'extension en kilomètre linéaire (Kml)	Longueur d'extension (Kml)
A9	Renouveler ou déplacer les conduites	Nombre annuel de renouvellement ou de déplacement de conduite, nombre de casses enregistrés, longueur de conduites renouvelées (Kml)	Longueur de conduites renouvelées (Kml)
A10	Brancher (faire des raccordements au réseau)	Nombre de branchements réalisés, nombre de branchement en instance,	Nombre de branchements réalisés
A11	Faire de l'entretien et réparation	Durée des interruptions, nombre de pannes signalées	Durée des interruptions
A12	Remplacer le compteur	Durée de vie moyenne des compteurs, temps écoulé entre la plainte et le remplacement	Durée de vie moyenne des compteurs
A13	Approvisionner	Nombre de demande d'achat, effectif du personnel	Nombre de demande d'achat
A14	Relever l'index	Durée moyenne des relèves, nombre d'agent chargés de la relève	Nombre d'agent chargés de la relève
A15	Facturer	Période d'estimation de relevé, nombre d'abonnés actifs, nombre de factures émises	Nombre de factures émises
A16	Couper	Nombre d'interruptions d'abonnement, nombre d'impayés	Nombre d'interruptions d'abonnement



Codes	Activités	Inducteurs possibles	Inducteurs retenues
A17	Abonner / résilier et faire de la reprise d'abonnement	Nombre de remises en service effectuées	Nombre de remises en service
A18	Recouvrer les créances	Nombre d'abonnés en impayés, effectif du personnel chargé du recouvrement	Nombre d'abonnés en impayés
A19	Contrôler les recettes	Effectif du personnel chargé du contrôle	Effectif du personnel chargé du contrôle

Source : Nous-mêmes.

Après l'identification des inducteurs, nous devons passer à la mesure du volume de ces inducteurs. C'est grâce à ce volume que nous procéderons au calcul du coût unitaire des différents inducteurs. Il est obtenu en faisant le rapport entre la somme des charges consommées par l'activité sur le volume total de l'inducteur.

Ce calcul peut être fait à l'aide du tableau suivant :

Tableau 12 : Calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités

Codes	Activités	Total ressources	Inducteurs retenues	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur
A1	Capter l'eau	A	Volume d'eau brute captée ou pompée (m <sup>3</sup> )	X	A / X
A2	Pré- traiter l'eau	B	Volume d'eau pré traitée (m <sup>3</sup> )	Y	B / Y
A3	Contrôler les procédés de traitement de l'eau	-	Nombre de contrôles	-	-
A4	Traiter l'eau	-	Volume d'eau traitée (m <sup>3</sup> )	-	-
A5	Entretien le système d'injection de produits de traitement	-	Durée moyenne d'un entretien	-	-
A6	Faire la maintenance de réservoir de stockage	-	Durée des interventions	-	-



Codes	Activités	Total ressources	Inducteurs retenues	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur
A7	Contrôler la qualité de l'eau	-	Nombres de contrôles révélés négatif	-	-
A8	Etendre le réseau d'eau	-	Longueur d'extension (Kml)	-	-
A9	Renouveler ou déplacer les conduites	-	Longueur de conduites renouvelées (Kml)	-	-
A10	Brancher (faire des raccordements au réseau)	-	Nombre de branchements réalisés	-	-
A11	Faire de l'entretien et réparation	-	Durée des interruptions	-	-
A12	Remplacer le compteur	-	Durée de vie moyenne des compteurs	-	-
A13	Approvisionner	-	Nombre de demande d'achat	-	-
A14	Relever l'index	-	Nombre d'agent chargés de la relève	-	-
A15	Facturer	-	Nombre de factures émises	-	-
A16	Couper	-	Nombre d'interruptions d'abonnement	-	-
A17	Abonner / résilier et faire de la reprise d'abonnement	-	Nombre de remises en service	-	-
A18	Recouvrer les créances	-	Nombre d'abonnés en impayés	-	-
A19	Contrôler les recettes	-	Effectif du personnel chargé du contrôle	-	-
<b>Totaux</b>					

Source : Nous-mêmes.



Une fois le coût unitaire de l'inducteur calculé, nous pouvons alors déterminer le coût de revient des objets de coûts en procédant à l'allocation du coût des activités aux objets de coûts.

#### 5.4.2. Calcul du coût de revient des objets de coûts

Avant le calcul du coût de revient, nous devons d'abord procéder à la définition des différents objets de coûts. Dans le cadre de la conception d'un système de comptabilité par activités au sein de la SONEB, les objets de coûts que nous proposons sont ceux dont le poids quant au montant du chiffre d'affaire qu'ils génèrent est important dans la structure du chiffre d'affaire global de l'entreprise.

En 2010, les ventes en Eau ont contribué à la réalisation de 85% du chiffre d'affaires de la SONEB. Les travaux regroupant les branchements et les extensions représentent 10% et les autres prestations de service telles que les locations de compteurs et les frais de devis ne représentent que 5% du chiffre d'affaire.

Ceci justifie le choix des objets de coûts suivants :

- l'eau vendue (en m<sup>3</sup>)

C'est le principal produit que propose la SONEB pour l'instant avant que son activité d'assainissement ne soit effective ;

- les branchements

Nous avons les branchements domestiques directs (de calibres  $\varnothing 16$ ,  $\varnothing 20$ ,  $\varnothing 30$ ,  $\varnothing 40$ ) et les branchements domestiques additionnels (de calibres  $\varnothing 16$ ,  $\varnothing 20$ ,  $30 \times 20$ ,  $40 \times 20$ ) ainsi que les branchements professionnels et de gros consommateurs (de calibres  $\varnothing 63$ ,  $\varnothing 75$ ,  $\varnothing 90$ ,  $\varnothing 110$ ,  $\varnothing 160$ ,  $\varnothing 200$ ) ;

- les extensions de réseau

Il existe les extensions  $\varnothing 63$ ,  $\varnothing 75$ ,  $\varnothing 90$ ,  $\varnothing 110$ ,  $\varnothing 160$ ,  $\varnothing 225$ . La SONEB exécute des extensions sur fonds propres souvent sous forme de projets et dont l'exécution est confiée généralement à des entrepreneurs, mais aussi des extensions réalisées par elle-même et pour le compte des clients.

Après la définition des objets de coûts, nous procéderons à la multiplication du nombre d'inducteurs d'activité consommés par le coût unitaire calculé précédemment. Il est ainsi



obtenu le coût de l'activité utilisé par un objet de coût. Le coût de revient d'un objet de coût sera donc la somme des coûts des activités qu'il utilise.

Le calcul se fera à l'aide du tableau présenté ci-dessous :

Tableau 13: Modèle de calcul des coûts

Objets de coûts	Codes activités	Coût unitaire de l'inducteur	Nombre d'inducteurs	Coût total de l'activité	Coût total de l'objet de coûts
Eau	A1	XA1	A	A * XA1	
	A2	XA2	B	B * XA2	
	A3	XA3	-	-	
	A4	XA4	-	-	
	A5	XA5	-	-	
	A6	XA6	-	-	
	A7	XA7	-	-	
	A8	XA8	-	-	
	A9	XA9	-	-	
	A10	XA10	-	-	
	A11	XA11	-	-	
	A12	XA12	-	-	
	A13	XA13	-	-	
	A14	XA14	-	-	
	A15	XA15	-	-	
	A16	XA16	-	-	
Branchement	A17	XA17	-	-	
Extension	A18	XA18	-	-	
	A19	XA19	-	-	
<b>COÛT TOTAL</b>					

Source : Nous-mêmes.

Notons par ailleurs que le nombre d'inducteurs est déterminé en procédant à sa mesure par activité. Par exemple pour l'activité A1 « capter l'eau », le m<sup>3</sup> d'eau brute captée sera mesuré grâce aux compteurs placés au niveau des zones de captage.

De ce fait le nombre d'inducteurs par objet de coût va correspondre à la somme des inducteurs des activités qu'il prend en compte.



Après le calcul du coût de revient de chaque objet de coûts, nous pouvons procéder au calcul du résultat analytique de chaque objet de coûts. Ce résultat est obtenu en faisant la différence entre le chiffre d'affaires généré par l'objet de coûts et son coût de revient.

Le calcul peut être fait selon le tableau ci-après :

Tableau 14 : Calcul du résultat analytique

Objets de coûts Eléments	Eau	Branchement	Extension de réseau
Chiffre d'affaires	CA1	CA2	CA3
Coût de revient	CR1	CR2	CR3
Résultat analytique	CA1 - CR1	CA2 - CR2	CA3 - CR3

Source : Nous-mêmes.

### Conclusion

La conception d'un système de comptabilité par activités est une démarche en trois (3) étapes.

La première étape est relative à l'analyse des activités. C'est au terme de cette étape qu'il nous a été possible de dresser un dictionnaire des activités qui comporte 19 activités constituant les processus « Production », « Distribution » et « Gestion ».

La seconde étape a été consacrée à l'identification des ressources consommées au sein de la SONEB, et la troisième à une allocation des ressources à travers les différentes activités retenues.

L'étape ultime, nous a permis de présenter un modèle de calcul de coût de revient des objets de coûts que nous avons cités, grâce à des inducteurs d'activités. Nous avons ensuite réalisé un modèle de calcul du résultat analytique par objet de coûts.

Après avoir conçu le modèle de calcul du coût de revient des objets de coût, nous allons dans le chapitre suivant aborder le concept d'Activity Based Management ou encore appelé gestion par activités, et pour finir nous ferons des recommandations.



## **CHAPITRE 6 : L'APPROCHE ABM ET LES PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE**

Dès lors que nous avons conçu notre modèle de comptabilité par activités, il nous paraît important de compléter la démarche ABC / ABM à travers ce chapitre en y intégrant la composante ABM. C'est l'objet de notre première section.

La deuxième section sera quant à elle consacrée aux perspectives de mise en œuvre de la méthode qui n'englobent rien d'autre que les différentes recommandations et orientations que nous formulons à l'endroit de la SONEB dans le cadre de l'application des résultats de cette étude.

### **6.1. L'approche ABM**

La méthode ABM a apporté une innovation dans le cadre des outils de gestion. En effet, en plus de son volet calcul des coûts, la méthode permet aussi une autre dimension qui est celle du management ou gestion des activités. C'est pourquoi les deux aspects sont de moins en moins dissociés, on parle de démarche ABC/ABM.

La méthode ABM s'appuie sur les processus. Elle permet une meilleure analyse des activités et aide les utilisateurs à comprendre comment leurs activités sont exécutées. L'ABM se sert de l'ABC pour s'alimenter en termes d'informations. Grâce à cela, il est possible de savoir l'évolution des processus d'affaires d'une entreprise. Etant donné que la méthode cherche à identifier les opportunités en comprenant le facteur inducteur de coût, elle contribue beaucoup à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

L'outil ABC/ABM ne s'implante pas de la même manière dans toutes les entreprises. Il faut tenir compte du degré de maturité ou de connaissance vis-à-vis de cet outil.

Trois grandes étapes peuvent être retenues dans le cadre de la mise en pratique de l'approche ABM :

- l'analyse des activités ;
- l'analyse des facteurs de causalité ;
- l'amélioration de la performance.



### 6.1.1. L'analyse des activités

Cette première phase consiste à comprendre comment les activités de l'entreprise fonctionnent et la raison pour laquelle elles sont réalisées au sein de cette entreprise. L'identification de ces activités étant déjà faite à l'aide d'un dictionnaire d'activités commun à toute l'entreprise lors de la démarche ABC, il s'agira ici de faire une analyse pouvant comporter trois volets :

- l'analyse par type d'activités ;
- l'analyse selon la valeur ajoutée qu'apporte l'activité ;
- l'analyse selon que l'activité est consommatrice ou non de ressources.

#### 6.1.1.1. L'analyse par type d'activités

Cette analyse par type d'activités consiste à faire un classement des activités en quatre (4) types essentiellement. Chaque type d'activité requiert une méthode de gestion différente les unes des autres. Nous pouvons ainsi citer :

- les activités de conception

Ce sont les activités d'étude, de méthode, de développement et d'organisation qui sont effectuées en prélude aux activités de production. La performance des activités de conception n'est pas aisée à mesurer. En effet, c'est grâce à la performance des activités de production qui surviennent après les activités de conception qu'on peut s'assurer du niveau de performance de ce type d'activités.

C'est le cas de l'activité A3 « contrôler les procédés de traitement » car des études sont chaque fois nécessaires dans le cadre de la production de l'eau.

- les activités de réalisation

Les activités de réalisation correspondent à des activités qui sont exécutées de manière répétée dans l'entreprise. La performance de ces activités est facilement mesurable étant donné que ce sont souvent des activités de production donc ayant un lien direct avec l'objet même de l'entreprise.

C'est le cas des activités telles que : A1 « capter l'eau » ou A4 « traiter l'eau ».



- les activités de maintenance

Il s'agit ici des activités ayant trait à l'entretien et à la pérennisation des autres activités de l'entreprise.

Nous pouvons citer par exemple, les activités A5 « entretenir le système d'injection de produits de traitement » et A6 « faire la maintenance des réservoirs de stockage » qui sont des activités permettant le bon fonctionnement de système de traitement et donc de production.

- les activités discrétionnaires

Les activités discrétionnaires peuvent être classées dans la catégorie des activités ponctuelles, c'est-à-dire des activités ayant un caractère non récurrent et dont la survenue n'est effective que sur des décisions précises.

Nous avons dans notre cas, l'activité A7 « contrôler la qualité de l'eau » car c'est une activité qui dépend de la décision des personnes compétentes ou des plaintes reçues des clients.

Par ailleurs, il est aussi possible de classer les activités par destination. Ce classement consiste tout simplement à faire la distinction entre les activités primaires et les activités secondaires.

Les activités primaires sont les activités pouvant être directement rattachées aux objets de coûts. Par exemple, les activités A1 « capter l'eau » et A4 « traiter l'eau » sont rattachées à l'objet de coût « eau potable » ; les activités A8 « étendre le réseau » et A9 « renouveler ou déplacer les conduites » peuvent être rattachées à l'objet de coût « extension de réseau » ; tandis que l'activité A10 « brancher » peut être associée à l'objet de coût « branchement ».

Les activités secondaires sont celles qui servent de support aux activités primaires. La mesure de la performance de ce type d'activités se fait à l'aide d'unité d'œuvre. Au sein de la SONEB, l'activité A13 « approvisionner » est un exemple d'activité secondaire dans la mesure où elle aide les autres activités dans leur fonctionnement.

Au regard des différentes activités de la SONEB, nous remarquons qu'il existe un déséquilibre dans la structure des activités. En effet, nous avons un nombre important d'activités de réalisation, elles sont au nombre de sept (7) environ ; un peu moins



d'activités de maintenance et d'activités discrétionnaires qui peuvent être estimées à trois (3) pour chaque catégorie. Les activités de conception sont quant à elles, présentes en majorité à la Direction Générale de la SONEB. Il s'agit des activités de la DPP mais ces dernières concernent plutôt la mission d'assainissement qui est dévolue à la société. Pour expliquer ce phénomène, nous pouvons dire que cela est lié au caractère plutôt technique des activités de l'eau qui est l'objet même de la SONEB.

Par ailleurs, le classement par destination présente un déséquilibre moins accentué que le classement précédent. Nous avons presque autant d'activités primaires que d'activités secondaires.

#### **6.1.1.2. L'analyse selon la valeur ajoutée de l'activité**

Une activité à valeur ajoutée est une activité qui transforme ou façonne les pièces ou les informations pour répondre aux exigences du client.

C'est une activité qui exige du temps et des ressources.

L'analyse selon la valeur ajoutée des activités nous amène à classer les activités en trois (3) catégories :

- les activités à valeur ajoutée pour le client

Elles sont constituées essentiellement d'activités pouvant procurer satisfaction aux clients. Leur exécution dépend de la bonne marche de l'entreprise. Elles doivent constituer un avantage concurrentiel pour l'entreprise.

- les activités de soutien à valeur ajoutée pour le client

Ces activités ne sont pas directement perçues par le client mais leur exécution est indispensable dans le fonctionnement d'un processus. Les coûts liés à ce type d'activité doivent être maîtrisés, et l'activité doit être effectuée de la manière la plus efficace possible.

- les activités sans valeur ajoutée pour le client

Les activités sans valeur ajoutée pour le client sont des activités dont la réalisation ne procure aucun intérêt aux clients. Ce sont des activités n'ayant pas une grande utilité, l'on devrait procéder à leur réduction, à leur sous-traitance ou à leur élimination.



Dans le cadre de notre étude, les activités A4 « traiter l'eau » et A10 « brancher » sont considérées comme utiles pour le client. En effet, sans l'exécution de ces activités, le besoin en eau des populations ne serait pas satisfait. Ce sont donc des activités à valeur ajoutée pour le client.

Les activités telles que : A14 « relever l'index » et A15 « facturer » sont des activités support à valeur ajoutée pour le client. En effet ces activités ne sont pas directement liées à la distribution de l'eau mais elles sont capitales étant donné que le bon fonctionnement de ces activités va permettre aux clients de procéder au paiement de leur facture de façon efficiente. Mais elles peuvent être néanmoins sous traitées.

L'activité A19 « contrôler les recettes » étant une activité sans valeur ajoutée pour le client, elle devra être soit maîtrisée, soit sous-traitée puisqu'elle ne peut pas être supprimée vu son caractère déterminant dans la réalisation des bénéfices de la SONEB.

#### **6.1.1.3. L'analyse selon la consommation de ressources de l'activité**

La mise en œuvre de notre approche ABM à la SONEB sous-entend une réduction des coûts. Pour cela, nous allons procéder à la catégorisation des activités en fonction de leur pourcentage de consommation de ressources, du plus grand au plus petit. Ce travail se fera après le calcul proprement dit du coût des ressources que consomme chaque activité.

La catégorisation des activités ainsi faite nous permettra d'abord d'avoir une idée sur les activités consommant le plus de ressources et sur l'utilité de ces différentes consommations.

Ensuite, nous allons procéder à une analyse plus approfondie qui va consister à déterminer le volume de ressources consommées ainsi que l'identification des facteurs explicatifs de ces consommations.

Enfin, des recommandations seront faites quant à une éventuelle optimisation des ressources de l'entreprise.

#### **6.1.2. L'analyse des facteurs de causalité**

Après l'analyse des activités, il serait adéquat de passer à une analyse du facteur déclencheur ou encore appelé inducteur d'activités. Si cette étape de la gestion par activités était négligée, les mêmes causes seraient susceptibles d'entraîner les mêmes effets. Ainsi



pour supprimer de manière définitive les incohérences dans le système de fonctionnement des activités, une bonne analyse des causes serait nécessaire.

Prenons par exemple l'activité A17 « abonner/résilier et faire de la reprise ». C'est une activité support à valeur ajoutée pour le client, mais elle est parfois mal exécutée d'après les différentes plaintes reçues des clients. Ce dysfonctionnement serait dû au retard de la remontée des informations du service recouvrement au service chargé de la remise en service du compteur ; mais aussi à la mauvaise organisation du service. En effet une réorganisation de la Section Coupure et Remise en Service, de la Caisse mais aussi du Secteur Recouvrement et Finances pourrait optimiser la réalisation de l'activité A17.

### 6.1.3. L'amélioration de la performance

Cette dernière étape de la démarche ABM consistera pour nous à évaluer l'efficacité des processus que nous avons identifiés au sein de la SONEB.

Le balanced Scorecard ou tableau de bord prospectif est l'outil pouvant nous permettre de bien mettre en œuvre cette dernière phase de la démarche. Le balanced scorecard exprime la vocation ou la stratégie de l'organisation par un ensemble complet d'indicateurs de performance. Il ne s'intéresse pas seulement à la réalisation d'objectifs financiers, mais éclaire aussi les objectifs non financiers que l'organisation doit atteindre pour réaliser ses objectifs financiers.

Un indicateur de performance est une mesure ou un ensemble de mesures braquées sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation.

Un indicateur doit être :

- pertinent : répondre au bon moment aux besoins du responsable ;
- obtenu rapidement afin de mener à temps les actions correctives ;
- synthétique ;
- contingent : répondre à la situation et aux attentes du moment.

La démarche Balanced Scorecard propose d'élaborer la stratégie en respectant l'équilibre selon quatre (4) perspectives: Financière, Client, Processus Internes, Apprentissage Organisationnel. Le tableau ci-après en est l'illustration :



**Tableau 15 : Catégorie d'indicateurs de performance**

Axe	Déterminants de la performance à traduire en indicateurs	Exemples d'indicateurs
Financier	<ul style="list-style-type: none"> <li>• accroissement du chiffre d'affaires</li> <li>• réduction des coûts et amélioration de la productivité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Croissance des ventes</li> <li>• Rentabilité commerciale</li> </ul>
Clients	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Satisfaction des clients</li> <li>• Rentabilité par segment</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coût de production (ou variation)</li> <li>• Coût de distribution</li> </ul>
Processus internes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La production</li> <li>• Le service après-vente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sommes investies en R&amp;D</li> <li>• % des ventes réalisées avec des nouveaux produits</li> </ul>
Apprentissage organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le potentiel des salariés</li> <li>• Capacités des systèmes d'information</li> <li>• Alignement des objectifs individuels avec ceux de l'entreprise</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• taux de satisfaction des employés</li> <li>• disponibilité de l'information</li> <li>• nombre de suggestions par employé</li> </ul>

Source : Nous-mêmes.

Sur cette base, nous avons élaboré le tableau ci-dessous. Il récapitule les indicateurs que nous avons identifiés ainsi que leur justificatif par rapport aux objectifs fixés par l'organisation.



Tableau 16: Récapitulatif des indicateurs de performance des activités

Codes	Activités	Indicateurs de performance	Justificatifs
A1	Capter l'eau	Taux d'utilisation des forages, durée moyenne de pompage de l'eau, volume d'eau pompée	Ces indicateurs permettront de s'assurer du meilleur fonctionnement des forages
A2	Pré- traiter l'eau	Consommation spécifique en chlore	Il permet d'apprécier le pré traitement de l'eau pompée
A3	Contrôler les procédés de traitement de l'eau	Indice de potabilité	Le contrôle régulier des procédés de traitement va réduire le nombre de plaintes relatives à la qualité de l'eau
A4	Traiter l'eau	Volume d'eau traitée	Cet indicateur permet d'apprécier la quantité d'eau injectée sur le réseau de distribution
A5	Entretien le système d'injection de produits de traitement	Nombre d'interventions demandées, délai moyen de réalisation d'un entretien	Ces indicateurs donneront une assurance quant à l'efficacité des différents entretiens, ce qui va améliorer le circuit de traitement
A6	Faire la maintenance de réservoir de stockage	Nombre de dysfonctionnements signalés, temps de réactivité	Le suivi de ces indicateurs va nous permettre d'assurer le bon fonctionnement des réservoirs de stockage, pièces importantes dans le processus de fabrication



Codes	Activités	Indicateurs de performance	Justificatifs
A7	Contrôler la qualité de l'eau	Taux d'évolution des plaintes clients	Ces indicateurs mesure la qualité de l'eau suite à l'initiative de la SONEB ou aux plaintes des clients
A8	Etendre le réseau d'eau	Délai de réalisation d'un mètre linéaire d'extension, taux de desserte en eau potable	L'accroissement des réalisations d'extensions implique une évolution du taux de desserte et donc du parc abonnés d'où l'importance de ces indicateurs
A9	Renouveler ou déplacer les conduites	Taux d'eau non comptabilisé	La croissance du nombre de renouvellement ou de déplacement de conduite va réduire considérablement le taux d'eau non comptabilisé
A10	Brancher (faire des raccordements au réseau)	Délai de réalisation des branchements	L'accroissement des réalisations de branchement implique une évolution du parc des abonnés
A11	Faire de l'entretien et réparation	Nombre de pannes signalées par les clients, durée de réalisation d'un dépannage, délai de réactivité des agents	Le dernier indicateur est un indicateur pertinent dans le cadre de cette activité car les plaintes des clients quant à la non réactivité des agents après signalisation des pannes est récurrente



Codes	Activités	Indicateurs de performance	Justificatifs
A12	Remplacer le compteur	Taux d'eau non comptabilisé	Le remplacement systématique de compteur dans les usines de traitement mais aussi chez les abonnées va réduire considérablement le taux d'eau non comptabilisé
A13	Approvisionner	Délai de traitement des demandes d'approvisionnement	Bon fonctionnement du système d'approvisionnement
A14	Relever l'index	Nombre d'agents releveur / abonnés	L'indicateur nous permettra de réduire les délais de relève
A15	Facturer	Délai d'émission des factures, nombre de réclamations client relatifs aux erreurs de facturation, taux de facturation	Assurance que les factures sont émises dans les meilleurs délais, cycle de facturation respectant les règles en la matière
A16	Couper	Délai de coupure après non-paiement de factures, nombre de coupures non justifiées	Bonne mise en pratique de la politique de gestion clientèle
A17	Abonner / résilier et faire de la reprise d'abonnement	Taux d'établissement des devis d'abonnement dans le délai prescrit, nombre de reprises nettes d'abonnement	Bonne mise en pratique de la politique de gestion clientèle et assurance du retour des clients résiliés
A18	Recouvrer les créances	Indice de recouvrement des créances, pourcentage de clients ayant plus de deux factures impayées	L'un des défis majeurs de la SONEB étant le recouvrement de ces créances, ce taux reste un indicateur incontournable



Codes	Activités	Indicateurs de performance	Justificatifs
A19	Contrôler les recettes	Taux d'exécution du programme de contrôle	Cet indicateur représente le nombre de contrôles réalisés sur le nombre de contrôle prévus

Source : Nous-mêmes.

La conception d'un système de comptabilité par activités nous a conduit à une ultime étape qui est celle de la mise en œuvre d'une démarche ABM ou gestion par activités. Au cours de cette phase, nous avons pu présenter une méthodologie de gestion par activités au sein de la SONEB accompagnée d'une identification d'indicateurs de performance pouvant permettre une meilleure analyse de l'efficacité et de l'efficience des différentes activités identifiées au sein de l'entreprise.

Une fois la gestion par activités faite, nous pouvons passer à la dernière section du chapitre qui consiste en une proposition de différentes suggestions susceptibles d'aider la SONEB à la mise en pratique de notre étude et pouvant lui permettre d'améliorer son système de gestion.

## **6.2. Recommandations et perspectives de mise en œuvre de la méthode**

Il apparaît primordial au terme de nos travaux de formuler quelques suggestions à l'endroit des organes de direction de la SONEB dans le cadre de la mise en œuvre de notre étude mais aussi dans le cadre d'une meilleure organisation de la structure sur le plan global. Ainsi, nous allons tout d'abord faire des suggestions quant aux perspectives de mise en œuvre de la démarche ABC/ABM, ensuite faire des recommandations à l'endroit de la Direction Générale et enfin proposer des recommandations à l'endroit de la Cellule Contrôle de Gestion.

### **6.2.1. Perspectives de mise en œuvre de la démarche ABC/ABM**

La SONEB dispose d'un système de comptabilité analytique en phase de conception. Au regard de l'état actuel de son système de calcul de coût, nous constatons que la société utilise la méthode des sections homogènes dans le cadre de la mise en œuvre de sa



comptabilité analytique, or les produits proposés par la SONEB sont divers bien qu'ils soient tous intégrés dans une seule facture. De même, les opérations concourant à la production et à la distribution de l'eau potable sont complexes. C'est pourquoi nous proposons aux dirigeants de la SONEB la conception d'une comptabilité basée sur les activités.

Cependant, l'implantation de ce système étant complexe et coûteux, il serait judicieux d'entamer le projet par une agence dont le poids en termes de chiffre d'affaires n'est pas très grand ou par un processus à la fois. Ainsi, les risques de pertes financières en cas de faillite du projet seraient minimisés. Dès que le projet serait fonctionnel dans cette agence ou pour ce processus, il pourrait être répliqué à une plus grande échelle. Cette façon de procéder permettra aussi la détection et la correction des incohérences qui pourraient survenir dans le processus d'implantation. Il est important néanmoins de noter que les activités recensées ne se retrouvent pas toutes dans les différentes agences. Il existe des agences dont la taille réduite entraîne une abréviation ou un regroupement d'activités. Il sera donc nécessaire d'ajuster le projet à la réalité de l'agence au sein de laquelle l'implantation va démarrer.

Pour une bonne organisation et la planification réussie de ce projet, le préalable serait l'élaboration du chronogramme de sa mise en œuvre et sa budgétisation. Cette action pourrait être menée par la Cellule Contrôle de Gestion elle-même, ou par une structure externe experte en cette matière.

La conception d'une Comptabilité Par Activités à la SONEB rendra la gestion de ses activités plus optimale, la société sera à la pointe des nouvelles pratiques de gestion. De plus, les propositions que la SONEB fera à l'Etat quant aux éventuelles actualisations de la grille tarifaire ne nécessiteront plus la mise en œuvre de techniques complexes et parfois infructueuses. La société sera par ailleurs capable de pratiquer un benchmarking interne. Enfin, le processus de production de l'eau et celui de l'élaboration budgétaire seront améliorés, car les activités consommatrices de ressources et à non-valeur ajoutée seraient supprimées ou améliorées, et le budget tiendra compte essentiellement des ressources dont ont besoin les différentes activités.

Pour une bonne mise en œuvre de la comptabilité par activités, il serait concevable d'accompagner le projet avec celui de conception d'un système d'information. L'examen de l'état actuel du système d'information de la SONEB nous a démontré que les travaux



devant contribuer à la mise en place de l'outil informatique sont en cours et devraient être livrés à court terme. Mais il est important que cet outil soit orienté vers une approche CPA et que cet effort soit jumelé avec une formation des utilisateurs dans la matière. Cette initiative permettra de s'assurer d'un certain niveau de maîtrise de l'outil et de la fiabilité des informations fournies par le système.

Par ailleurs, il est impératif que les utilisateurs qui ne maîtrisent pas les outils tels que « EXCEL » ou autres applications similaires puissent bénéficier d'une formation complète en ce sens, dans le but d'optimiser les capacités technologiques du personnel-cadre de la SONEB.

### **6.2.2. Recommandations à l'endroit de la Direction Générale**

Le projet d'implantation de la Comptabilité Par Activités requiert l'implication de tous. En effet, les ressources humaines représentent ici un maillon fort. Le caractère technique de ce système impose aux utilisateurs une qualification dans ce domaine. Nous recommandons donc à la Direction Générale à travers la Direction des Ressources Humaines de procéder à des séances de formation. La formation consistera en une mise à niveau du personnel existant afin qu'il puisse répondre aux besoins du système. Nous avons par ailleurs constaté que le personnel technique c'est-à-dire celui lié directement aux activités de production est vieillissant. L'idéal serait alors de commencer à anticiper leur remplacement.

Il est évident que cela va engendrer des coûts pour la SONEB mais cette action reste néanmoins bénéfique dans ce sens où la rentabilité de la formation des agents bien qu'elle ne soit visible qu'à long terme, n'est plus à démontrer. Par ailleurs, il faudrait précéder cette formation d'un audit des ressources humaines afin de déterminer les agents les plus aptes à recevoir cette formation.

Mais pour rendre la pratique de la Comptabilité Par Activités pérenne, un recrutement d'agents suffisamment outillés dans le domaine serait l'idéal. En effet, cela permettrait d'éviter le risque que les anciens agents répètent les pratiques anciennes.

Une autre recommandation allant dans le sens de la réduction du coût de revient de l'eau, est relative à la négociation du tarif de l'énergie électrique avec la SBEE. Etant donné que le coût de l'électricité représente près de la moitié du coût total de production de l'eau, il n'est pas concevable que les tarifs appliqués à la SONEB soient les mêmes que ceux



appliqués aux autres consommateurs vu l'importance de la consommation d'énergie électrique de la SONEB, et vu que les deux sociétés, sous la tutelle du même Ministère, sont étroitement liées, formant auparavant une seule société. Les négociations allant donc dans ce sens devraient être normalement fructueuses et pérennes. La SONEB pourrait aussi rechercher d'autres sources d'énergie telles que l'énergie solaire ou éolienne.

Cette dernière recommandation est primordiale pour la SONEB car sa mise en application aiderait la SONEB à maîtriser de façon considérable cette partie des charges.

### **6.2.3. Recommandations à l'endroit de la Cellule Contrôle de Gestion**

L'existence d'une Cellule Contrôle de Gestion constitue un point fort concernant la gestion de la société. La proposition que nous faisons à la SONEB quant à la conception d'un système de comptabilité par activités, doit s'accompagner à notre avis d'une restructuration de la cellule. Il est vrai que l'organisation fonctionnelle de la société est du ressort de la Direction Générale, mais nous pensons que pour exercer pleinement les rôles qui lui sont attribués, le contrôle de gestion au sein de la SONEB doit être transformé en une Direction Centrale. Les services la constituant devraient avoir pour dénomination les différents outils du contrôle de gestion à savoir :

- le budget ;
- l'évaluation des performances ;
- les tableaux de bord ;
- la gestion de la qualité ;
- et la comptabilité analytique.

Cette démarche permettrait d'éviter le cumul de fonctions que nous avons observé au niveau de la cellule, plus précisément au Service Elaboration et Suivi du Budget. Les services ainsi créés seraient en mesure de rendre plus performante la pratique du contrôle de gestion au sein de la SONEB.



## **CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE**

Au terme de nos travaux de conception d'un système de comptabilité par activités au sein de la SONEB, nous pouvons affirmer que le choix que nous avons porté sur cette structure est opportun. En effet, vu l'importance des activités que la SONEB exécute et l'utilité de ses services pour la population béninoise, un effort d'amélioration de son système de gestion s'avère adéquat. Cet effort pourrait commencer par une évolution de son système analytique.

La conception du système nous a permis d'identifier les différents processus qui se trouvent au sein de la SONEB, de répertorier les activités qui composent ces processus et d'élaborer un dictionnaire des activités.

Pour arriver à nos fins, plusieurs outils ont été mis en œuvre. De manière générale, notre étude a connu quelques difficultés dues à la collecte des données et à la non disponibilité de quelques agents. Elle a néanmoins été bien accueillie par les potentiels utilisateurs.

Au final, il a été proposé à la SONEB plusieurs matrices et méthodes de détermination et d'analyse des coûts de revient de ses différents objets de coûts.



**CONCLUSION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Le choix de la SONEB pour la conception d'un système de comptabilité par activités est justifié par la nécessité de passer d'une ancienne méthode de calcul des coûts à une plus moderne, les méthodes traditionnelles s'étant révélées insuffisantes dans l'environnement économique actuel.

Les objectifs recherchés par ce choix sont divers et variés : une volonté de faire face à l'instabilité du marché et à l'innovation technologique grandissante, une recherche de gestion optimisée des activités, une urgence d'obtenir des bases tarifaires fiables...

La méthode ABC est une méthode qui vient compléter voire révolutionner les méthodes traditionnelles de calcul de coût qui sont des méthodes se reposant sur une approche fonctionnelle de l'organisation. En effet la méthode ABC se base sur une approche processus qui suppose le découpage de l'organisation en processus, activités et tâches. Cette vision transversale et non hiérarchique de l'entreprise permet à la comptabilité par activités de se targuer cette image de méthode de calcul des coûts plus fiables et donc aidant de manière plus pertinente la prise de décisions des managers.

Après avoir pris son essor dans les pays anglophones, la méthode ABC s'est affirmée dans le monde francophone comme une des méthodes phares d'une pratique de gestion moderne. Ce qui explique le grand nombre d'auteurs qui nous ont guidés dans notre revue de littérature.

Notre proposition quant à la conception d'une comptabilité par activités repose sur le fait que la SONEB ne dispose pas d'un outil de gestion susceptible de lui fournir à travers les éléments du coût de revient des produits, une base tarifaire fiable pouvant lui permettre une comparaison de ses conditions de production. Cette dernière viendrait se substituer à l'actuel système analytique qui est basé sur la méthode des sections homogènes et viendra améliorer ainsi l'analyse des coûts de revient des différentes prestations.

Ce travail étant la première démarche qui pourrait aboutir à la mise en place d'un système de comptabilité par activités au sein de la SONEB, nous n'avons pas détaillé les activités de tous les processus de la société. En effet, nous nous sommes simplement appuyés sur les processus et activités aidant de façon plus ou moins directe à la réalisation de l'objet même de la société, activités qui se retrouvent dans la plupart des agences de la société. C'est dans ce cadre que les différentes activités de la Direction Générale qui sont des activités de



gestion administratives n'ont pas fait l'objet de précision. Les objets de coûts ont aussi été choisis en fonction de leur poids dans le chiffre d'affaires annuel global de la SONEB.

La démarche de conception d'un système de comptabilité par activités au sein de la SONEB nous a amené à procéder dans un premier temps à une analyse des différents processus et activités des agences. Ensuite, s'en est suivie l'élaboration du dictionnaire des activités. Dans un second temps, nous avons identifié les ressources consommées par les différentes activités et proposé des modèles qui permettront le calcul des coûts des objets de coûts dûment cités. Enfin, nous sommes passés à une ébauche de gestion par activités ou ABM à l'aide des résultats de notre conception.

L'ABM est une démarche qui vient compléter la méthode ABC. Elle se base sur les résultats de cette dernière pour améliorer la gestion et la prise de décisions des managers. En recherchant les activités créatrices de valeur pour les clients, l'ABM permet une réallocation efficace des ressources.

Dans le cas présent, il a été question pour nous de déterminer les différents types d'activités que nous pouvons rencontrer au sein de la SONEB, les activités qui consomment le plus de ressources, et enfin celles qui apportent plus ou moins de la valeur ajoutée aux clients. Nous avons aussi proposé une méthode de mesure de la performance de ces activités à travers la définition des indicateurs de leur performance.

Etant donné que les indicateurs de performance constituent aussi un nouvel outil de gestion au même titre que la méthode de calcul de coût que nous proposons, ces deux outils sont donc complémentaires et leur association efficace pourrait contribuer indéniablement à l'amélioration des performances de l'entreprise dans sa globalité. Les entreprises utilisent depuis longtemps des indicateurs de performance de nature généralement financière, mais dans un environnement de plus en plus complexe et turbulent, Kaplan et Norton avancent que ce type d'indicateurs ne suffit plus à saisir toutes les facettes de la performance des entreprises. D'ailleurs, les entreprises elles-mêmes reconnaissent qu'il faut adapter les systèmes actuels de mesure de la performance.

Ainsi, le développement, l'implantation et l'évaluation de mesures de la performance novatrices est un des grands défis auxquels doit faire face la SONEB.

A la fin de la mise en œuvre de la démarche ABM, des recommandations ont été formulées à l'endroit des dirigeants de la SONEB, dans le but d'une amélioration de l'organisation



générale de la société. Ces recommandations adressées à la Direction Générale et à la Cellule Contrôle de Gestion sont une contribution à la gestion de l'entreprise.

D'autres suggestions ont été formulées afin de permettre à l'entreprise d'avoir une idée claire sur les perspectives de mise en œuvre de la méthode et de mise en pratique de nos travaux. Il s'agit de l'énoncé des conditions nécessaires à l'aboutissement des résultats de notre étude et de la conduite à adopter dans le cadre de la conception et du déploiement d'un système de comptabilité par activités au sein de la SONEB.

Notre réflexion sur l'outil de calcul des coûts qu'est la méthode ABC permettra à la SONEB d'avoir une idée précise sur ses produits, sur les activités qu'elle réalise afin de proposer ses produits aux clients et conséquemment sur les autres services ou travaux connexes qui lui permettent de réussir sa mission de distribution d'eau. A l'aide des informations obtenues dans le cadre de la comptabilité par activités, les dirigeants pourront avoir une vue plus axée sur les processus et les produits dont l'existence engendre à la société une rentabilité et une valeur ajoutée importante pour le client.

En définitive, la réussite d'un projet d'une telle envergure est soumise à des contraintes de divers ordres. En effet, comme précisé dans la revue de littérature, il pourrait être constaté une résistance aux changements. Des problèmes tels que la non disponibilité des informations nécessaires à l'implantation du projet et les limitations liées à la capacité des utilisateurs à faire face aux exigences du projet sont aussi récurrents dans le cadre de cette démarche de mise en place.



CESAG - **ANNEXES** - BIBLIOTHEQUE



**ANNEXES**

Annexe 1 : Guide d'entretien

Annexe 2 : Organigramme de la SONEB

Annexe 3 : Grille tarifaire

Annexe 4 : Dictionnaire des tâches

Annexe 5 : Répartition des ressources humaines entre les activités

Annexe 6 : Répartition des ressources matérielles entre les activités

Annexe 7 : Répartition des matières et des fournitures entre les activités

Annexe 8 : Répartition du coût du transport entre les activités

CESAG - BIBLIOTHEQUE

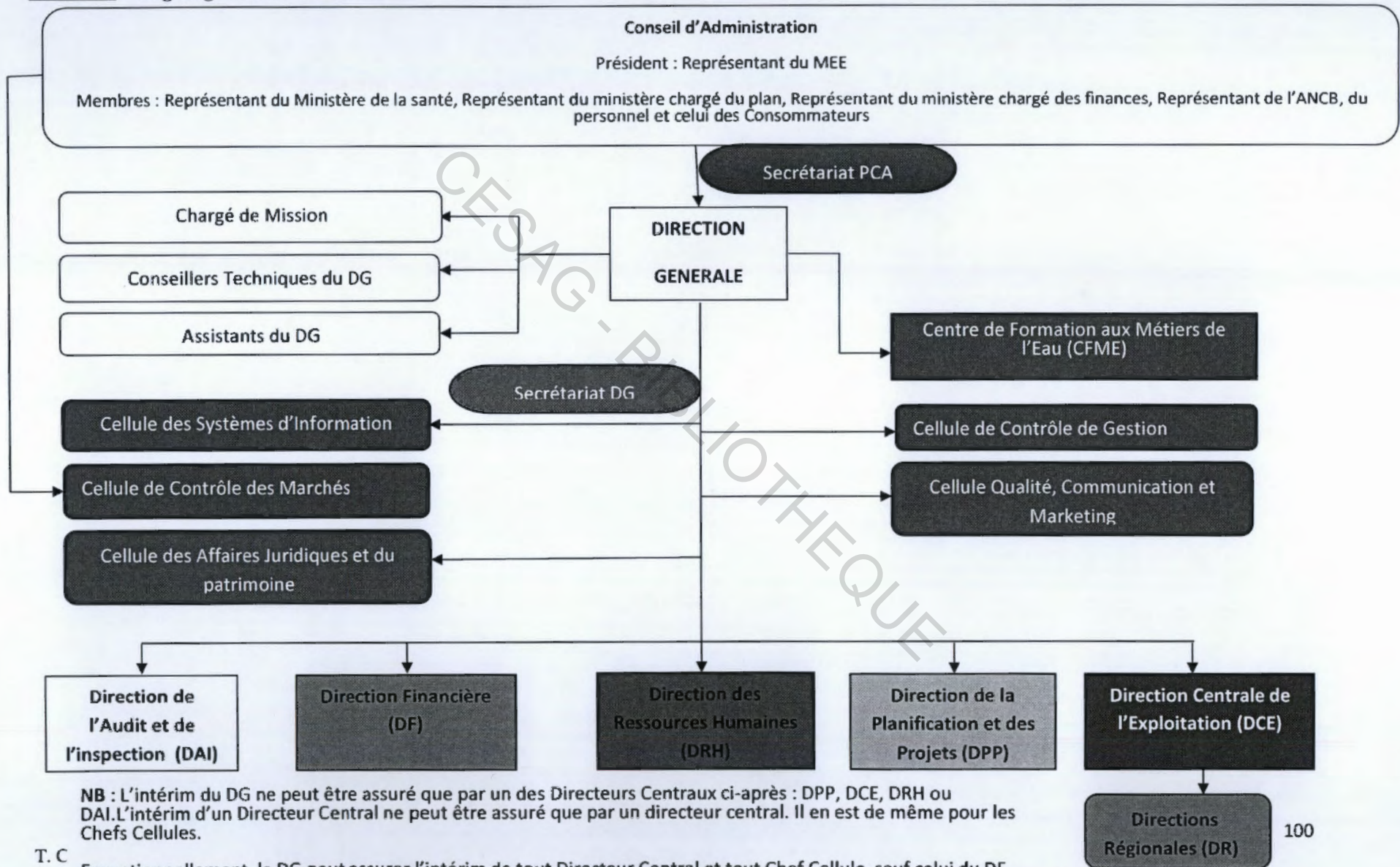


**Annexe 1 : Guide d'entretien**

- 1) Quelles sont les tâches constituant l'activité distribution ? extension de réseau ? branchements ?
- 2) Pouvez-vous nous décrire les installations techniques de la SONEB ?
- 3) Quelles sont les ressources nécessaires pour la réalisation d'une extension de réseau ? la distribution d'eau ? ou les branchements ?
- 4) Sur quelle base peut-on répartir les ressources communes aux activités ?
- 5) Quel est le temps nécessaire à l'exécution des activités ?
- 6) Quel est le nombre d'agent nécessaire à la réalisation de chaque activité ?
- 7) Existe – il un bilan des puissances ? sinon comment répartir ou estimer la consommation d'électricité de chaque type d'appareil ?
- 8) Comment répartir le coût du transport de matériel et de personnel à travers les différentes activités ?
- 9) Comment se fait la répartition des différents frais de télécommunication ?
- 10) Quels peuvent être les inducteurs de ressources des différentes activités ? les inducteurs de performance des différentes activités ?



**Annexe 2 : Organigramme de la SONEB**



**NB :** L'intérim du DG ne peut être assuré que par un des Directeurs Centraux ci-après : DPP, DCE, DRH ou DAI. L'intérim d'un Directeur Central ne peut être assuré que par un directeur central. Il en est de même pour les Chefs Cellules.

**T. C** Exceptionnellement, le DG peut assurer l'intérim de tout Directeur Central et tout Chef Cellule, sauf celui du DF. Sont membres du CODIR, le DG qui en est le Président et les 5 Directeurs Centraux.



**Annexe 3 : Grille tarifaire**

<b>Catégories</b>		<b>Tarifs actuels</b>
<b>Branchements individuels</b>	Tranche 1 : 0 – 5 m <sup>3</sup> / mois	198 F CFA / m <sup>3</sup>
	Tranche 2 : 5 – 50 m <sup>3</sup> / mois	453 F CFA / m <sup>3</sup>
	Tranche 3 : plus de 50 m <sup>3</sup> / mois	658 F CFA / m <sup>3</sup>
<b>Accès collectifs</b>		330 F CFA / m <sup>3</sup>

CESAG - BIBLIOTHEQUE



**Annexe 4 : Dictionnaire des activités**

**Annexe 4.1. : Dictionnaire des activités du processus « production »**

<b>Codes</b>	<b>Activités</b>	<b>Acteurs</b>	<b>Tâches</b>
A1	Capter l'eau	Agent de quart sortant/montant	Faire contradictoirement le dernier relevé
		Agent de quart sortant	Faire mention sur le journal du quart de tous les évènements survenus
		Agent de quart montant	Tenir compte des informations recueillies dans le journal, faire les observations nécessaires
		Chef station	Confronter les informations figurant au journal avec les relevés sur le terrain
A2	Pré- traiter l'eau	Agent de quart	Tenir compte des informations recueillies dans le journal, faire les observations nécessaires
A3	Contrôler les procédés de traitement	Chimiste	Analyser les paramètres physico-chimiques globaux, faire l'essai de demande en chlore, mesurer le chlore résiduel après la pré chloration, faire l'essai de coagulation-floculation, consigner dans le journal de suivi de la qualité de l'eau et dans le registre de suivi qualité, Mesurer le débit des réactifs, mesurer le ph après floculation,



			<p>mesurer la turbidité de l'eau décantée et de l'eau filtrée, mesurer les pertes de charges au niveau des filtres, mesurer le chlore libre résiduel, vérifier l'état de fonctionnement de la doseuse de désinfection, consigner les mesures dans le journal de suivi de la qualité</p> <p>Analyser les paramètres liés aux traitements, consigner les mesures dans le journal de suivi de la qualité</p>
A4	Traiter	Agent de quart	Isoler le bac, remplir le bac d'eau au 2/3, mettre l'agitateur en marche, ajouter le produit concerné pour obtenir le lait dudit produit, compléter le niveau d'eau
		Chimiste	<p>Si c'est le chlore : Laisser décanter pendant une heure, contrôler la concentration du principe actif dans la solution mère du bac, remettre le bac en service si la concentration est bonne, injecter la solution</p> <p>Si c'est la chaux : Injecter la solution sous agitation.</p>



A5	Entretien du système d'injection de produits de traitement	Agents	Vérifier le niveau de boue par rapport à la crépine, isoler le bac si le niveau est atteint, curer le bac, entretenir les accessoires du bac, évacuer les déchets liés à cet entretien, laver le bac, rincer le bac
		Chef station	Vérifier si l'entretien est bien fait
		Agents	Rendre le bac prêt à l'emploi, remplir le registre approprié, mentionner l'entretien sur la fiche de suivi du matériel
A6	Faire de la maintenance de réservoir de stockage	Manœuvres et chef station	Isoler le réservoir à entretenir
		Manœuvres, ouvriers	Curer l'intérieur du réservoir, entretenir les accessoires hydrauliques, évacuer les déchets de cet entretien, laver l'intérieur
		Chimiste	désinfecter l'intérieur du réservoir, contrôler l'efficacité de la désinfection
		Chef station	Remettre le réservoir ainsi désinfecté en service, remplir la fiche d'entretien
A7	Contrôler la qualité de l'eau	Agent de laboratoire	Identifier les différents paramètres à doser sur site et au laboratoire, identifier et inscrire sur



			<p>une fiche les points de prélèvement les plus représentatifs, évaluer le nombre d'échantillons à prélever par zone ou par localité, installer les appareils à des endroits appropriés, prélever un échantillon d'eau au robinet dans les conditions habituelles de puisage, flamber le robinet et laisser couler l'eau puis faire un second prélèvement, procéder à l'analyse, enregistrer les résultats et faire le compte rendu au chef laboratoire</p>
--	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Source : Nous- mêmes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



**Annexe 4.2. : Dictionnaire des activités du processus « distribution »**

<b>Codes</b>	<b>Activités</b>	<b>Acteurs</b>	<b>Tâches</b>
A8	Etendre le réseau d'eau	Chef service/secteur technique	Enregistrer les dossiers d'extension et les transmettre aux chefs secteurs travaux neufs
		Chef secteur travaux neufs	Etablir la demande de matériel
		Magasinier	Mettre le matériel à disposition
		Chef service	Mettre le fichier à jour
		Chef secteur travaux neufs	Exécuter les travaux, mettre à jour le plan de réseau
A9	Renouveler ou déplacer les conduites	Chef secteur travaux neufs	Faire la demande de matériel
		Magasinier	Mettre le matériel à disposition, mettre à jour la fiche de stock
		Chef secteur travaux neufs	Exécuter les travaux
A10	Brancher (raccordement au réseau)	Chef d'agence	Réceptionner et enregistrer les ordres d'exécution de branchements, affecter les dossiers de branchement au chef secteur technique
		Chef secteur technique	Transmettre les dossiers au chef secteur branchement
		Chef secteur branchement	Etablir la demande de matériel
		Magasinier	Mettre le matériel à disposition, mettre la fiche de stock à jour
		Chef secteur branchement	Programmer les ordres à exécuter suivant les dates de paiement, exécuter le branchement, rendre compte au supérieur hiérarchique



		Chef secteur technique	Contrôler le respect des normes d'exécution des branchements, faire corriger les malfaçons et enregistrer les ordres, transmettre les dossiers exécutés au responsable de la mutation
A11	Faire de l'entretien et de la réparation	Dépanneur	Assurer le dépannage des matériels
A12	Remplacer les compteurs	Chef secteur dépannage	Enregistrer la panne signalée par le client ou le releveur, vérifier l'état du compteur sur terrain, remplir la fiche de panne
		Laboratoire	Examiner le compteur, faire le rapport au chef secteur technique
		Chef secteur technique	Si le compteur est défectueux, remplir le cahier de mouvement de matériel, demander un nouveau compteur, procéder au remplacement du compteur défectueux dès réception du nouveau compteur, si le compteur n'est pas défectueux demander au client de vérifier ses installations techniques
		Chef secteur technique	Remplir le cahier de distribution d'eau, faire signer par le client, envoyer deux copies à la mutation, remplir la fiche de remplacement de compteur défectueux, transmettre la fiche au magasin régional

Source : Nous-mêmes.



**Annexe 4.3. : Dictionnaire des activités du processus « gestion »**

<b>Codes</b>	<b>Activités</b>	<b>Acteurs</b>	<b>Tâches</b>
A13	Approvisionner	Chef approvisionnement	Gérer les approvisionnements en matériels, équipements, fournitures et consommables de bureau
A14	Relever l'index	Releveur	Relever l'index de chaque compteur périodiquement
A15	Facturer	Responsable facturation	Imprimer les factures, livrer les factures aux abonnés
		Caissière	Gérer les paiements
A16	Couper	Agent coupeur	Procéder à la coupure des abonnés débiteurs sur un nombre de factures données
A17	Remettre en service	Agent de remise	Procéder à la remise en service du compteur des abonnés dont les créances ont pu être recouvrées
A18	Recouvrer les créances	Responsable recouvrement	Relancer les clients débiteurs, mettre en place des stratégies de recouvrement des créances
A19	Contrôler les recettes	Responsable contrôle des recettes	Contrôler les encaissements de façon inopinée ou périodique

Source : Nous-mêmes.



**Annexe 5 : Répartition des ressources humaines entre les activités**

Activités / RH	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	D1	D2	D3	D4	D5	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7
Agent de quart	✓	✓	✓																
Mancœuvres / ouvriers					✓			✓	✓	✓		✓							
Agents de maintenance						✓													
Agent d'entretien											✓								
Chimiste			✓	✓															
Agent de laboratoire							✓												
Chef station		✓																	
Chef service technique										✓	✓	✓							
Chef secteur travaux neufs								✓		✓									
Magasinier								✓	✓	✓		✓	✓						
Chef secteur branchement										✓									
Chef approvisionnement													✓						
Responsable facturation																✓			
Caissière																✓			
Responsable recouvrement																			✓
Prestataires														✓		✓	✓		
Personnel administratif															✓				✓

Source : Nous-mêmes.



**Annexe 6 : Répartition des ressources matérielles entre les activités**

Activités	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	D1	D2	D3	D4	D5	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7
Matériels																			
Forages	✓																		
Barrages	✓																		
Groupes électrogènes	✓	✓	✓										✓		✓	✓	✓	✓	
Bacs		✓	✓																
Matériels de laboratoire				✓			✓					✓							
Equipements de transport d'eau	✓	✓	✓					✓	✓	✓	✓								
Château d'eau						✓		✓		✓									
Tuyauteries de branchement								✓		✓									
Compteurs	✓									✓	✓			✓		✓			
Autres équipements	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pompes	✓		✓																
Matériels de bureau				✓			✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Matériels roulants	✓	✓	✓					✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mobilier de bureau				✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Autres installations	✓	✓	✓																

Source : Nous- mêmes.



**Annexe 7 : Répartition des matières et fournitures entre les activités**

Activités	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	D1	D2	D3	D4	D5	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7
Matières																			
Matériels eau								✓	✓	✓	✓	✓							
Pièces de rechange	✓	✓	✓					✓	✓	✓	✓	✓							
Produits de traitement		✓	✓																
Combustibles et lubrifiants	✓	✓	✓	✓	✓	✓							✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Fournitures de bureau				✓			✓				✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Ordinateurs							✓						✓		✓			✓	✓
Electricité	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Achat divers				✓	✓	✓	✓						✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Source : Nous-mêmes.



**Annexe 8 : Répartition du coût de transport entre les activités**

Activités	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	D1	D2	D3	D4	D5	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7
Transport																			
Motos								✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓		
Véhicules de service								✓	✓	✓			✓						
Transport de matériels		✓	✓			✓		✓	✓	✓	✓		✓						✓

Source : nous-mêmes.



CESAG - BIBLIOTHEQUE

**BIBLIOGRAPHIE**



1. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2004), *le contrôle de gestion : manuel et application DECF 7*, DUNOD, Paris, 719 pages.
2. ALCOUFFE Simon & MALLERET Véronique, les fondements conceptuels de l'ABC « à la française », *Comptabilité contrôle audit*, (2) : 155-178.
3. ARREGLE Jean Luc, CAUVIN Eric & GHERTMAN Eric (2000), *les nouvelles approches de la gestion des organisations*, ECONOMICA, Paris, 258 pages.
4. BESCOS Pierre-Laurent & CHARAF Karim, Communication pour le 29ème Congrès de l'AFC, *la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, (1) : 1-38.
5. BESCOS Pierre-Laurent, A quoi peut bien servir l'ABC/ABM ?, *Revue Française de Comptabilité*, (401) : 33-35.
6. BOISVERT Hugues (1998), *comptabilité de management*, Les Éditions du Renouveau Pédagogique, Canada, 65 pages.
7. BOUQUIN Henri (2004), *Le contrôle de gestion*, 6ème édition, Presses Universitaires de France, Paris, 524 pages.
8. CARDINAELS Eddy, ROODHOOFT Filip & WARLOP Luk (2004), the value of activity based costing in competitive pricing decisions, *journal of management accounting research*, (16): 133.
9. Consortium for Advanced Manufacturing-International (2010), *The glossary of Activity Based Management*, Courtesy of CAM-I.
10. COUCOUREUX Michel & CUYAUBERE Thierry (2011), *Calcul et analyse des coûts*, Editions Nathan, Paris, 221 pages.
11. CUYAUBERE Thierry & MULLER Jacques (2004), *Contrôle de gestion : manuel*, 7ème édition, Groupe revue fiduciaire, Paris, 661 pages.
12. DIAGNE Moussa (2011), *Guide de comptabilité analytique*, Collection GEF, Sénégal, 622 pages.
13. Comité de pilotage de la stratégie de l'AEP en milieu urbain (2007), *Document de la stratégie nationale d'Approvisionnement en Eau Potable*, Cotonou, 28 pages.



14. DUBRULLE Louis & JOURDAIN Didier (2003), *Comptabilité analytique de gestion*, DUNOD, Paris, 482 pages.
15. FRECHER Daniel, SEGOT Jacques & TUZZOLINO Phillipe (2003), *les processus*, Association Française de Normalisation, 167 pages.
16. GERDIN Jonas (2004), Activity-Based variance analysis: new tools for cost management, *ABI/INFORM Global*, (18): 38-48.
17. GOSSELIN Maurice & MEVELLEC Pierre (2003), Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion, *Comptabilité contrôle audit*, (6) : 87-109.
18. GRANDGUILLOT Béatrice & GRANDGUILLOT Francis (2008), *Comptabilité de gestion*, 9ème édition, Gualino, Paris, 280 pages.
19. HORGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER Georges & LANGLOIS Georges (2006), *Comptabilité de gestion*, 3ème édition, Pearson Education, 198 pages.
20. LORINO Philippe (2000), *Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d'Organisation, 550 pages.
21. MELYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique : principes, coûts réels constatés, coûts préétablis, analyse des écarts*, éditions Rosny, Bréal, 289 pages.
22. MENDOZA Carla, CAUVIN Eric & DELMOND Marie Hélène (2002), *coûts et décisions*, Gualino, Paris, 410 pages.
23. MYKITA Patrick & TUSZYNSKI Jack (2000), *Comptabilité analytique 1*, FOUCHER, Paris, 319 pages.
24. OLIVER Lianabel (2000), *The cost management toolbox*, AMACOM, New York, 357 pages.
25. PIZZINI Mina (2006), The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals, *Accounting, Organizations and Society*, (31): 179-210.



26. RAVIGNON Laurent, BESCOS Pierre-Laurent, JOALLAND Marc, Le BOURGEOIS Serge, MALEJAC André (2001), *Méthode ABC/ABM : piloter efficacement une PME*, Eyrolles Editions d'organisation, 328 pages.
27. RAVIGNON Laurent, BESCOS Pierre-Laurent, JOALLAND Marc, Le BOURGEOIS Serge, MALEJAC André (2007), *Méthode ABC/ABM : rentabilité mode d'emploi*, Eyrolles Editions d'organisation, 386 pages.
28. KAPLAN Robert & ANDERSON Steven (2008), *TDABC*, Editions EYROLLES, 353 pages.
29. SAADA Toufik, BURLAUD Alain & SIMON Claude (2005), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 3ème édition, Vuibert, Paris, 201 pages.
30. SONEB (2011), *Rapport d'activités*, Cotonou, 80 pages.
31. TARDY Xavier (1997), le choix entre ABC et ABM, *Revue Française de la Comptabilité*, (295) : 53-57.
32. TORT Eric (2003), *Organisation et management des systèmes comptables : optimiser les leviers de la performance comptable*, DUNOD, Paris, 270 pages.