



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

**Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 6
(2011-2013)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Conception et mise en place d'une comptabilité
analytique par la méthode ABC :
Cas de la Société Industrielle Moderne des Plastiques
Africains (SIMPA) du Sénégal**

Présenté par:

Mahougnon Michèle SANTOS

Dirigé par:

Hugues Oscar LOKOSSOU
Contrôleur de gestion

Enseignant associé au CESAG

Octobre 2013

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEDICACE

A ma famille : mes parents, Hilarion SANTOS et Edwige Solange AVOCEVOU, mes sœurs, Arielle SANTOS METANGMO, V. Gisèle SANTOS, mon frère Eric SANTOS et mes amis.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont à l'endroit de :

- M. Ibrahim HAWILI, Directeur Général et M. Bruno DAGA, Directeur d'usine de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA) pour m'avoir permis de réaliser ce mémoire au sein de leur entreprise ;
- M. Moussa YAZI, Directeur de l'Institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance (ISCBF) du CESAG ;
- M. Hugues Oscar LOKOSSOU, pour avoir accepté de m'encadrer dans la rédaction de ce mémoire ;
- M. Babacar THIAW, M. Alphonse DIENE, M. Malick SAMBA, M. THIAM, M. FAYE, Mme CORREA et tout le personnel de la SIMPA pour leurs conseils et leurs orientations ;
- tous mes collègues de la promotion 6 du master professionnel en audit et contrôle de gestion ainsi que tout le corps professoral du CESAG.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC : Activity Based Costing

ABM : Activity Based Management

CAM-I : Consortium for Advanced Management International

COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

SIMPA : Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES

Figure n° 1 : Les modalités de comptabilité par activités.....	11
Figure n° 2 : Fondement de base de la méthode ABC	12
Figure n° 3 : Relation entre les processus, les activités et les tâches	13
Figure n° 4 : Modèle de décomposition des coûts.....	15
Figure n° 5 : Schéma de synthèse de la méthode ABC.....	16
Figure n° 6 : Le modèle ABC-ABM.....	17
Figure n° 7 : Les méthodes pour définir une liste des activités.....	26
Figure n° 8 : Schéma d'ensemble de la démarche de la gestion par activités.....	31
Figure n° 9 : Modèle d'analyse.....	37

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Démarche de conception de la comptabilité par activités selon divers auteurs.....	24
Tableau 2 : Critères de consommation des ressources dans le choix des activités.....	26
Tableau 3 : Liste des activités.....	27
Tableau 4 : Typologie des activités et inducteurs correspondants	29
Tableau 5 : Typical ABC project team.....	33
Tableau 6 : La carte d'identité de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA).....	45
Tableau 7 : Opportunités et menaces de la SIMPA.....	50
Tableau 8 : Forces et faiblesses de la SIMPA	52
Tableau 9 : Ebauche d'une codification analytique	54
Tableau 10 : Modèle d'enregistrement de l'acquisition d'une immobilisation.....	55
Tableau 11 : Liste des activités	59
Tableau 12 : Ressources consommées	66
Tableau 13 : Matrice activité/ressources	67
Tableau 14 : Les inducteurs d'activités	68
Tableau 15 : Calcul du coût des inducteurs d'activités	70
Tableau 16 : Modèle de calcul des coûts	72
Tableau 17 : Calcul du coût des inducteurs des gobelets de café standards.....	74
Tableau 18 : Calcul du coût de revient des gobelets de café standards.....	75
Tableau 19 : Liste des membres de l'équipe de projet.....	76
Tableau 20 : Proposition d'un planning de mise en œuvre de la démarche ABC/ABM.....	77
Tableau 21 : Indicateurs de performance par axe.....	83
Tableau 22 : Inducteurs de performance des activités	84

TABLE DES MATIÈRES

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES FIGURES	iv
LISTE DES TABLEAUX	v
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE	7
Chapitre 1 : Comptabilité analytique par la méthode ABC.....	9
1.1 Définition et objectifs de la méthode ABC.....	9
1.2 Fondements de base.....	11
1.3 L'activity based management (ABM)	16
1.4 Apport de la méthode ABC dans l'amélioration de la performance.....	17
1.5 Apport de la méthode ABC dans la gestion des risques	18
1.6 Avantages et limites de la méthode ABC/ABM	19
Chapitre 2 : Conception et mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC	23
2.1 Démarche générale de conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC	23
2.1.1 Etablissement de la liste des activités	25
2.1.2 Choix des inducteurs.....	27
2.1.3 Simplification du modèle.....	29
2.1.4 Détermination du coût de revient.....	29
2.2 L'activity based management	30
2.3 Perspectives de mise en place d'un système de comptabilité par activités	32
Chapitre 3 : Méthodologie.....	36
3.1 Modèle d'analyse.....	36
3.2 Outils et techniques de collecte de données	38

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	41
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....	42
Chapitre 4 : Présentation de la SIMPA.....	44
4.1 Historique, missions, activités et équipements.....	45
4.2 Organisation de l'entreprise	47
4.3 Analyse diagnostique de la SIMPA	49
Chapitre 5 : Conception et mise en place de la comptabilité analytique par la méthode ABC	53
5.1 Objectifs de la conception et de la mise en place d'une comptabilité par la méthode ABC et proposition d'une codification analytique	53
5.2 Identification des activités, élaboration du dictionnaire des activités	56
5.3 Identification et rattachement des ressources aux activités.....	65
5.4 Identification des inducteurs d'activités	68
5.5 Calcul du coût de revient des objets de coût	71
5.6 Perspectives de mise en place de la démarche ABC	75
Chapitre 6 : La méthode activity based management (ABM) et les recommandations concernant la conception et la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM	79
6.1 La méthode activity based management (ABM).....	79
6.2 Les recommandations	86
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	89
CONCLUSION GENERALE.....	90
ANNEXES	93
BIBLIOGRAPHIE	102

INTRODUCTION GENERALE

Le monde aussi bien dans sa dimension humaine qu'économique est en perpétuelle mutation. Il a été façonné par une succession de révolutions sociales et économiques. Au fil des années est apparu un nouveau modèle : la mondialisation. Ce terme désigne l'intégration de tous les phénomènes économiques, financiers, culturels, écologiques à l'échelle de la planète. Le monde est ainsi devenu un grand village planétaire où les frontières n'existent plus. L'évolution technologique facilite les échanges et modifie considérablement l'environnement externe mais aussi interne des entreprises. En effet, la concurrence s'est internationalisée. Les marchés sont désormais mondiaux. Les entreprises disposent ainsi de nouvelles opportunités mais aussi et surtout de nouveaux défis liés à des contraintes auparavant inexistantes.

Le pilotage des entreprises en devient de plus en plus complexe et incertain. Elles doivent faire face à cet environnement, s'organiser, se doter d'outils de gestion leur permettant de maîtriser leurs coûts, d'innover, d'assurer la qualité de leurs produits afin de rester compétitives et d'être proactives. Les modes de fonctionnement, les structures changent et les systèmes d'information évoluent. Par conséquent, la nature du contrôle de gestion change. En effet, dans sa conception traditionnelle, le contrôle de gestion est une fonction de contrôle, de surveillance qui permet de maîtriser les activités entre autres. Selon Anthony (1965 : 17), le contrôle de gestion est au départ le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité pour réaliser les objectifs, traduction libre de l'auteur. Cette conception traditionnelle laisse place à l'idée selon laquelle le contrôle de gestion doit répondre à un besoin d'informations. Il n'est plus question de contrôle mais de pilotage. Les dirigeants ont à leur disposition divers outils de gestion. Il leur revient de développer et de maîtriser ceux qui leurs permettront de piloter au mieux leurs entreprises.

En Afrique, les entreprises font face à une forte concurrence notamment en ce qui concerne le secteur de l'industrie. En effet, celui-ci est moins développé qu'en Occident notamment pour ce qui est du secteur de l'emballage. Les entreprises agroalimentaires africaines ont souvent eu recours aux produits occidentaux pour l'emballage de leurs produits. Depuis quelques années, cependant, ce secteur se développe et les industries agroalimentaires ont de plus en plus recours à l'offre d'emballages locale (Centre Ouest Africain pour le Commerce, 2007 : 1).

La Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA) est spécialisée dans la production et la commercialisation des emballages plastiques avec deux grandes catégories d'emballages : les rigides et les souples. Ces deux grandes catégories se fabriquent à travers

différents métiers de plasturgie que sont l'injection, l'extrusion, la flexographie et la lamination. Cela permet à l'entreprise d'offrir une grande variété d'emballages et de couvrir la quasi-totalité du marché. Malgré la concurrence locale et étrangère, elle se positionne en leader du secteur au Sénégal avec un chiffre d'affaires de 25 milliards de francs CFA en 2012 selon son rapport d'activité. Afin de maintenir cette position et assurer son développement, elle a établi un programme d'investissement massif agréé au code des investissements. Elle est en pleine phase de croissance. En termes d'outils de gestion, elle ne dispose que de la comptabilité générale. Dans ce contexte, elle a besoin d'autres outils de gestion pouvant lui permettre de disposer des informations nécessaires à une bonne prise de décision.

En effet, gérer une entreprise c'est, entre autres, prendre des décisions. Pour prendre certaines décisions stratégiques, les dirigeants ont besoin d'indicateurs précis tel que la rentabilité intrinsèque de chaque activité, de chaque produit. La comptabilité générale ne peut pas fournir ces informations.

La comptabilité générale donne une vue d'ensemble de la situation de l'entreprise. Les informations qu'elle fournit sont globales et constituent une synthèse en vue de l'établissement des états financiers. Elle ne permet pas d'effectuer l'analyse de chaque section de l'entreprise, d'avoir des informations plus ciblées. Cela n'est pas le cas de la comptabilité analytique. Grandguillot & al. (2012 : 16) considère la comptabilité analytique comme un outil de gestion fondamental permettant de mesurer, d'apprécier et d'améliorer la performance de l'entreprise. Les informations qu'elle fournit constituent la base des choix effectués quant à la prise de décisions conditionnant l'avenir de l'entreprise. La comptabilité analytique par la méthode Activity Based Costing (ABC) a la particularité de modéliser l'entreprise à travers ses processus et de rattacher les coûts indirects et annexes aux activités. Ces coûts sont ensuite répercutés sur les objets de coût qui peuvent être des produits, services ou des clients. Elle favorise ainsi une analyse des coûts claire et précise en mettant à jour des éventuels coûts cachés grâce à une meilleure allocation des coûts indirects. Elle permet de déterminer les produits les moins rentables, les activités non créatrices de valeur et de revoir la politique tarifaire de l'entreprise. La méthode ABC préconise de déterminer les objets de coûts à analyser, de réfléchir à l'enchaînement des activités qui les conditionnent et de répartir les coûts indirects à l'aide d'inducteurs de coûts bien déterminés et non plus de clés de répartition arbitraires. Ces inducteurs de coûts ou cost drivers sont définis comme « any factor which causes a change in the cost of an activity (e.g., the percent that are defective) is a determining factor in the work required by that activity and therefore affects the resources required. An

activity may have multiple cost drivers associated with it. »Ce sont donc tous facteurs à l'origine de changements dans le coût d'une activité. Ils constituent des leviers de pilotage de la performance.

Avec les données issues de la comptabilité générale, la direction générale connaît la rentabilité générale de la société. Mais pour prendre certaines décisions stratégiques, comme un nouvel investissement, une modification de formulation ou de matière première, une baisse ou une augmentation des prix de ventes, il est important de connaître la rentabilité intrinsèque de chaque catégorie de produit ou même la rentabilité par différents corps de métier. La SIMPA ne dispose pas de ces informations. Elle a ainsi des difficultés pour la détermination d'une base tarifaire judicieuse et fiable, des résultats, des performances de ces différentes activités, de ces différents produits, pour le choix des nouveaux investissements à effectuer et de l'activité à prioriser.

Ce problème peut s'expliquer par :

- l'inexistence d'une comptabilité analytique dans le système de gestion de la SIMPA : en effet, l'entreprise ne dispose que de la comptabilité générale et ne tient ni comptabilité matières ni de comptabilité budgétaire ;
- l'inexistence d'un service ou d'une cellule Contrôle de gestion : de fait, il n'existe aucune structure en charge du contrôle de gestion au sein de l'entreprise et il n'est pas pratiqué.

Les conséquences qui en découlent sont :

- la non fiabilité et la non exhaustivité des coûts des constituants des produits entraînant par la suite des difficultés de gestion et de maîtrise desdits coûts ;
- la non fiabilité des informations fournies par les opérationnels et la difficulté d'obtention d'informations exhaustives et périodiques ; ce qui induit des prises de décisions parfois non pertinentes ;
- l'inexistence de budgets, le non établissement de prévisions qui entraînent le « pilotage à vue » de l'entreprise.

Afin de palier à ce problème plusieurs solutions sont possibles :

- mettre en place un système d'information de gestion capable d'aider à la prise de décisions ;
- mettre en place le contrôle de gestion ;
- concevoir et mettre en place une comptabilité analytique par la méthode ABC.

Parmi les solutions sus mentionnées, celle retenue est la conception et la mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC. En effet, la mise en place de certains indicateurs de gestion plus spécifiques par ligne de produit et/ou par nature de produit, par activité permet de connaître les produits et activités sur lesquels la société doit baser sa croissance et d'obtenir des informations plus précises nécessaires au pilotage et à la prise de décision. La comptabilité analytique est un système de mesure et permet l'obtention de ces informations.

La principale question de notre étude est donc comment obtenir des indicateurs de gestion précis pour faciliter la prise de décision ?

Plus spécifiquement, sur le plan théorique:

- qu'est-ce que la comptabilité analytique par la méthode ABC ?
- quelle est sa démarche de conception et de mise en place?

Les interrogations pratiques suivantes nécessitent également des réponses :

- quels sont les processus, les activités, les objets de coûts de la SIMPA et les éléments de coûts pouvant être inclus dans cette comptabilité analytique par la méthode ABC ?
- quelles sont les perspectives de mise en œuvre ?
- quelles peuvent être les conséquences de cette comptabilité analytique par la méthode ABC sur les performances de la SIMPA ?

Ces questions nous amènent à traiter le thème suivant : « Conception et mise en place de la comptabilité analytique par la méthode ABC dans une entreprise industrielle : cas de la SIMPA. »

L'objectif principal est de concevoir et mettre en place la comptabilité analytique par la méthode ABC afin de disposer d'informations nécessaires à la prise de décisions. Il s'agira plus particulièrement, sur le plan théorique :

- de définir et d'appréhender les concepts de base de la comptabilité analytique par la méthode ABC ;
- de saisir la démarche de conception de cette dernière.

Sur le plan pratique, nous sommes amenés à :

- identifier les processus, les activités, les objets de coûts de la SIMPA ;
- proposer

- apprécier les conséquences de la mise en place de cette comptabilité par activités sur l'amélioration des performances de la SIMPA.

L'objectif premier étant la conception et la mise en place de la comptabilité analytique par la méthode ABC et compte tenu de diverses contraintes notamment l'indisponibilité de certaines informations, le calcul du coût de revient se limitera à un produit, le gobelet en plastique issu du thermoformage. De plus,

La conception et la mise en place de la comptabilité analytique par la méthode ABC permettra à la SIMPA de se doter d'un outil de gestion efficace et efficient. Celui-ci lui offrira une certaine visibilité sur son activité et des informations pertinentes qui faciliteront la prise de décision notamment quelle activité développer, sur quelle activité baser sa croissance. De plus, l'exploitation des comptes analytiques contribuera à la mise en place d'un système d'élaboration budgétaire détaillé et, par la suite, au contrôle budgétaire.

En tant qu'étudiante, cela nous permettra de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises au cours des années académiques précédentes. De plus, nous expérimentons l'effective conception et mise en place d'une comptabilité analytique dans une entreprise industrielle. Un cas réel où de nombreux paramètres seront à prendre en compte et où nous découvrirons l'environnement réel de l'entreprise. Nous y gagnerons une expérience et des relations à faire valoir dans notre parcours professionnel futur.

Ce mémoire s'articulera autour de deux grandes parties. La première partie traitera du cadre théorique et méthodologique de notre sujet et la deuxième partie portera sur une application pratique basée sur la première partie afin de concevoir et de mettre en place une comptabilité analytique par la méthode ABC au sein de l'entreprise.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

La situation économique et technologique a considérablement évolué au cours de ces dernières années, se traduisant par une prééminence progressive de la consommation sur la production. Ce mouvement a eu plusieurs conséquences : la première a été une augmentation des exigences des consommateurs en termes de qualité et de fiabilité des produits ; la deuxième, une modification structurelle de la production. En effet, celle-ci, de plus en plus automatisée, requiert moins de main-d'œuvre et plus de souplesse et d'adaptabilité. Cela entraîne une modification de la structure des coûts dans l'organisation. Il a fallu se doter de nouveaux outils de gestion afin de s'adapter à ces évolutions et s'assurer de prendre les bonnes décisions.

Le système d'information de gestion est essentiel à la prise de décision. La comptabilité analytique est un élément de ce système d'information. Elle fournit les informations nécessaires à l'analyse des coûts. Comme le souligne Alazard & al. (1998 :113), « la prise de décision se fonde souvent sur cette dernière et la pertinence des choix repose sur la nature et la qualité des coûts appréhendés. » Il paraît donc important, pour toute organisation, de se doter d'un système de comptabilité analytique performant et adapté à son contexte particulier.

Nous aborderons, dans les chapitres suivant, la comptabilité analytique et la méthode de calcul des coûts par activités, ainsi que la démarche de conception d'une comptabilité analytique par activités pour finir par la méthodologie que nous avons adoptée.

Chapitre 1 : Comptabilité analytique par la méthode ABC

Le Consortium for Advanced Management International (CAM-I) est un consortium international d'entreprises de production et de services, d'organisations gouvernementales, de cabinets de consultance, de corps académiques et professionnels qui travaillent en coopération pour résoudre les problèmes de gestion et les difficultés communes aux membres du groupe. En 1972, des chercheurs de ce groupe ont développé une nouvelle méthode de calcul des coûts adaptée à la nouvelle structure des charges et palliant aux insuffisances des méthodes traditionnelles : l'Activity Based Costing ou comptabilité par activités. Elle a été popularisée à la fin des années 80 par Kaplan, Cooper et Tuney. La comptabilité par activités permet d'avoir les coûts les plus complets possible et de mesurer la performance des activités, des ressources et des objets de coûts.

Ce chapitre sera constitué de la définition et des objectifs de la méthode ABC, les fondements de base, l'activity based management (ABM), les avantages, les limites et les difficultés de mise en œuvre de la méthode ABC/ABM.

1.1 Définition et objectifs de la méthode ABC

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

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

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

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

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

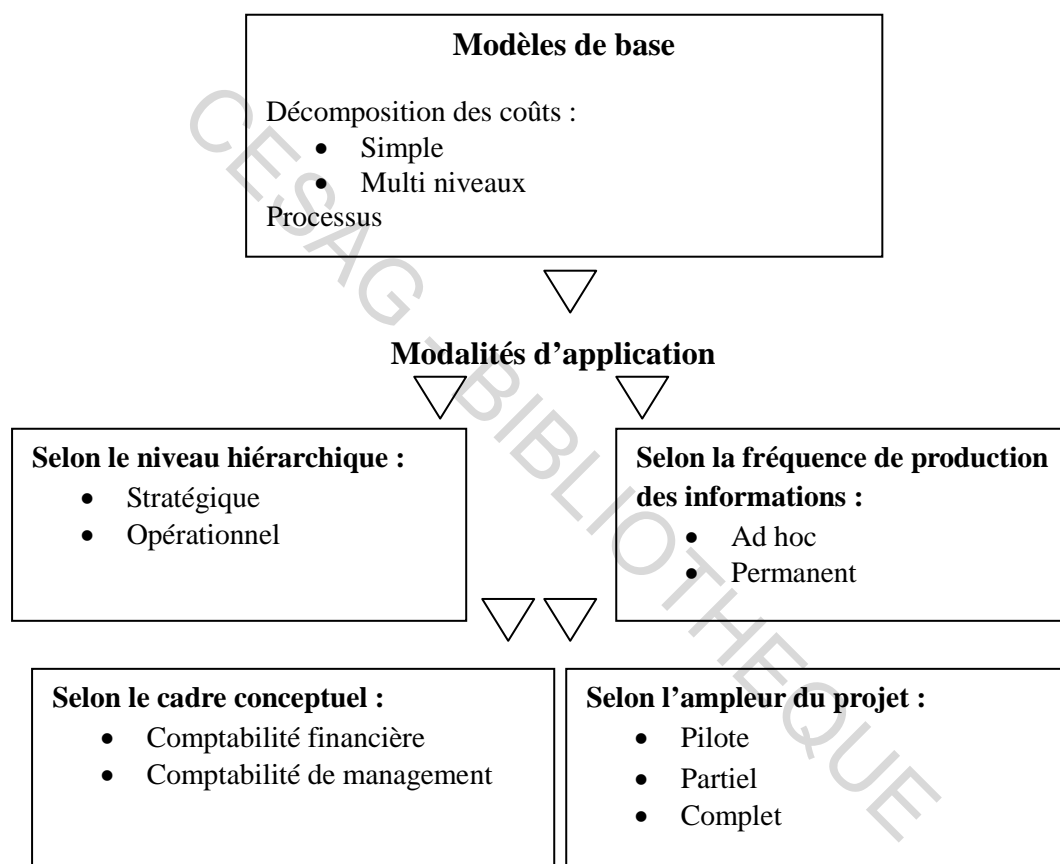
- les centres d'analyse sont remplacés par des activités, le but étant de rattacher le plus de coûts possibles directement aux produits et aux objets de coûts ;
- les unités d'œuvre sont maintenant des inducteurs de coûts et traduisent une relation de causalité dans la consommation des ressources alors que les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations ;

- la gamme des inducteurs est enrichie d'inducteurs non volumiques en plus de ceux volumiques permettant ainsi de mieux traduire le travail réel des entreprises.

1.2 Fondements de base

Selon Godard & al. (2013 :22) la comptabilité par activité se base sur une vision systémique de l'entreprise. Elle s'appuie sur les processus et les activités de l'entreprise. Selon Boisvert (1998 :6), il existe ainsi plusieurs modèles de base de comptabilité par activités ainsi que plusieurs modalités d'application de ceux-ci. Leur liste est dressée dans la figure qui suit.

Figure 1 : Les modalités de comptabilité par activités



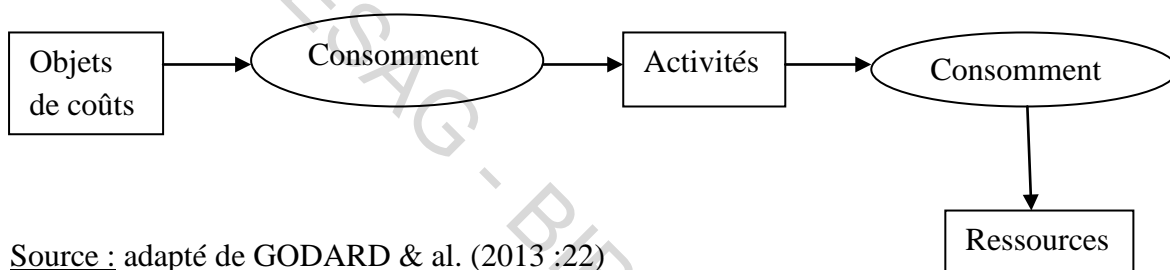
Source : BOISVERT (1998 :6)

Le modèle de décomposition simple des coûts suppose que les ressources sont rattachées aux activités qui sont reliées aux objets de coûts. Dans celui de décomposition multi niveaux des coûts, les ressources sont rattachées aux activités qui sont ensuite regroupées en centres d'activité ou centres de regroupement que l'on relie aux objets de coûts. Le modèle des processus, quant à lui, suppose que des objets de coûts entraînent des activités qui peuvent nécessiter d'autres activités et/ou des ressources.

Considérant les modalités d'application, la comptabilité par activité stratégique a pour objectif de répondre à des besoins d'informations spécifiques de la direction d'une société. Elle s'applique ainsi à quelques processus jugés critiques par la direction et définit les activités comme des sous-processus. La comptabilité par activité opérationnelle, quant à elle, produit une information détaillée sur les processus et sous-processus de sorte que les activités sont définies en fonction du travail de chaque employé pris individuellement.

La comptabilité par activités est présentée suivant le modèle général de décomposition simple des coûts. Elle se fonde sur le principe selon lequel les activités consomment les ressources et les objets de coûts consomment les activités comme le décrit le schéma suivant :

Figure 2 : Fondement de base de la méthode ABC



Source : adapté de GODARD & al. (2013 :22)

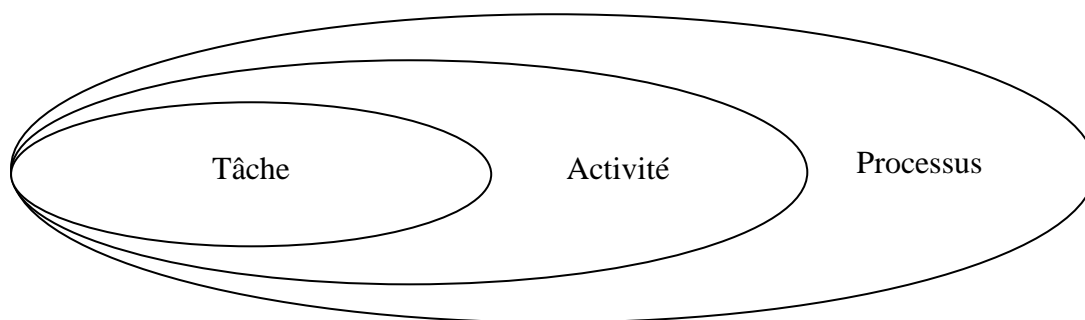
Ainsi, les charges indirectes par rapport aux objets de coûts sont directement rattachées aux activités. Les facteurs de production correspondent aux ressources. Ce sont, par exemple, les matières premières, la main d'œuvre, les machines, l'électricité, etc. et afin de les mesurer, il faut déterminer des inducteurs.

La comptabilité par activité utilise une terminologie qui lui est essentielle. Celle-ci comprend les notions d'objet de coût, de processus, d'activité, de tâche, de ressource, d'inducteur et de centre de regroupement dont les définitions se retrouvent en annexe 1 à la page 95 .

L'objet de coût peut être un produit, un service ou un département, entre autres. Les coûts calculés lui sont attribués. Ainsi, un objet de coût est tout élément dont on désire mesurer le coût.

Les notions de tâche, d'activité et de processus sont à distinguer, bien que reliées les unes aux autres comme le démontre le schéma suivant.

Figure 3 : Relations entre les processus, les activités et les tâches



Source : BOISVERT (1998 : 33)

Selon Boisvert (1998 : 65), la tâche est le plus petit maillon de la chaîne. Elle consiste en un travail à accomplir comme, par exemple, écrire une lettre, répondre au téléphone ou préparer un dépôt.

La notion d'activité est au centre de la méthode. Selon Lorino (2001, 529), une activité est «Un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un ensemble spécifique d'aptitudes cognitives (savoirs, savoir-faire, compétences), à peu près homogènes du point de vue de leur comportement de performance. » Elle est souvent décrite à l'aide d'un verbe d'action suivi d'un complément d'objet. Elle a un output identifiable, un ou plusieurs clients et utilise des ressources identifiées. Elle se distingue des tâches et des processus. En effet, l'activité est un regroupement de tâches élémentaires réalisées par une personne ou un groupe. Quand les tâches sont relativement homogènes, elles sont regroupées dans une activité. Les activités peuvent, à leur tour être regroupées en de larges ensembles appelés des processus. Lorino (2001, 539) définit le processus comme « un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs, qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini, élément précis de valeur, contribution spécifique aux objectifs stratégiques ». Ces activités appartiennent le plus souvent à des fonctions différentes. Par conséquent, le processus est généralement considéré comme étant transversal.

Les activités consomment des ressources qui sont souvent assimilées aux charges de la comptabilité générale. Une ressource est définie par le CAM-I (2010) comme «An economic element that is applied or used in the performance of activities. Salaries and materials, for example, are resources used in the performance of activities. » Ainsi, tout moyen nécessaire à la réalisation des activités est considéré comme une ressource. Cela peut être, entre autres, les

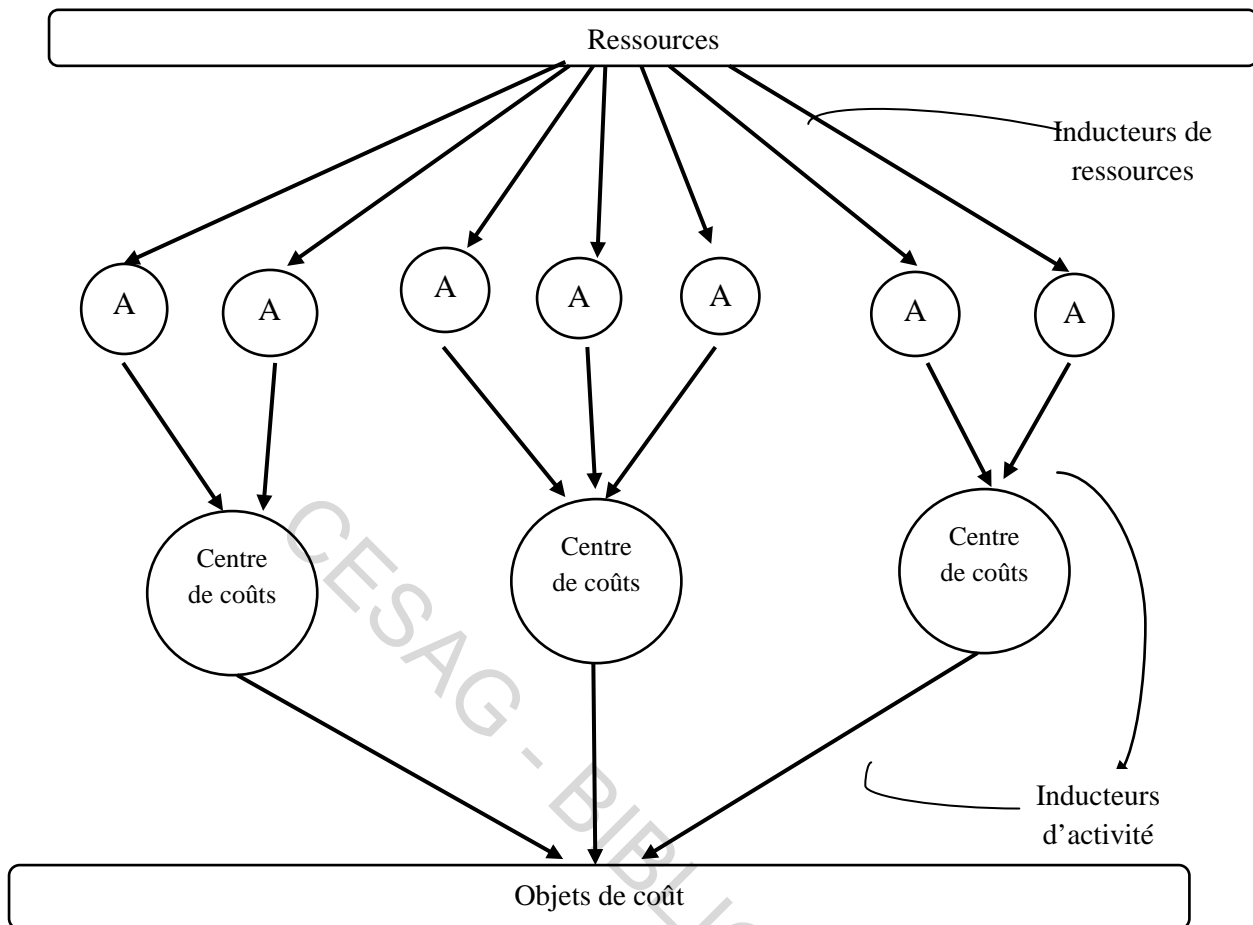
matières, les salaires ou le personnel. Les ressources peuvent donc être humaines, matérielles, immatérielles, internes et externes.

Les inducteurs constituent les facteurs explicatifs des variations de consommation des ressources, des moyens de mesure de l'activité et des bases d'allocation des coûts des activités aux objets de coûts. Ils permettent la répartition des charges indirectes et l'obtention du coût de revient des objets de coûts. L'on distingue deux types d'inducteurs :

- les inducteurs de ressources qui permettent de rattacher les ressources aux activités en mesurant leur utilisation par ces dernières ;
- les inducteurs d'activités ou de coûts : les inducteurs d'activité qui servent à rattacher les activités aux objets de coût marquent une relation de cause à effet en mesurant la fréquence et l'intensité de la demande d'activités résultant des objets de coûts, les inducteurs de coûts sont les facteurs à l'origine des coûts.

La comptabilité par activités se base sur les activités de l'organisation dont les coûts peuvent varier selon divers facteurs. Cette variabilité des coûts est prise en compte dans l'identification des bases d'allocation adéquates, le choix des inducteurs. Il existe ainsi différents modèles de calcul des coûts par activités. Selon Boisvert & al. (2007 : 168), il existe deux grandes familles de modèles de comptabilité par activité : modèle de décomposition des coûts et le modèle de recomposition des coûts. Dans le modèle de décomposition des coûts, la définition de la liste des activités se fait à partir des ressources. Ainsi, l'on part des ressources pour les attribuer aux activités puis l'on attribue les coûts des activités aux objets de coûts. C'est le modèle le plus simple à mettre en œuvre et qui se rapproche le plus de la méthode des centres de coûts. Il est schématisé comme suit :

Figure 4 : Modèle de décomposition des coûts



Source : BOISVERT & al. (2007 : 164)

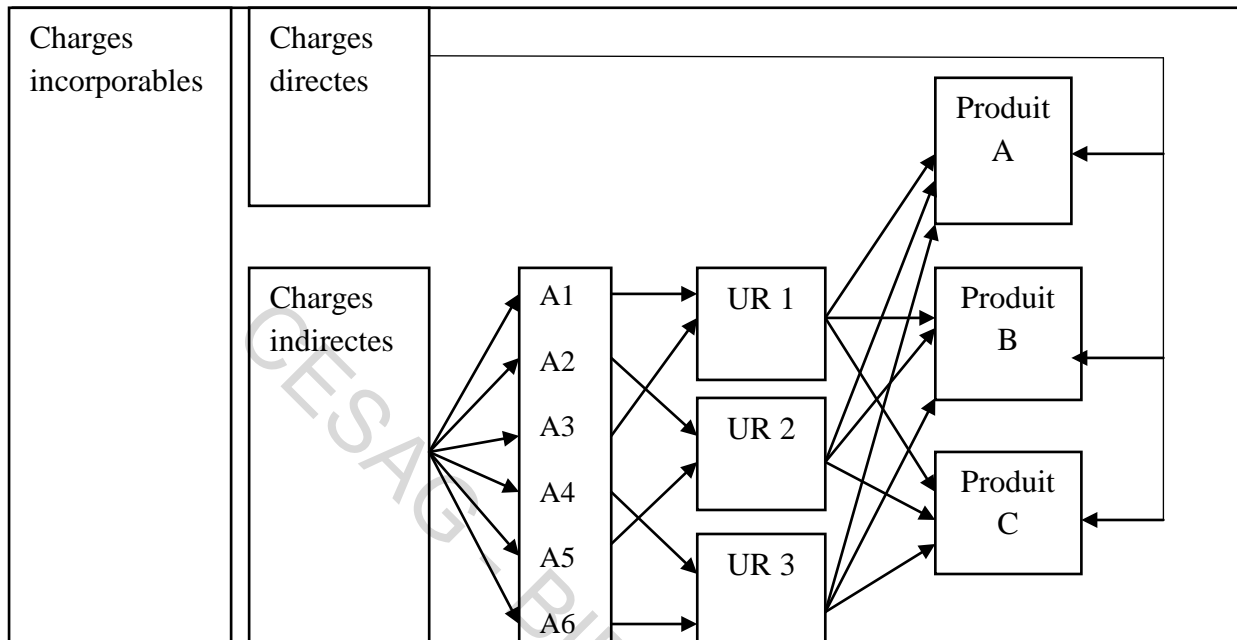
Dans le modèle de recomposition des coûts, le point de départ est constitué par les objets de coûts. Ils permettent de dresser une liste des activités que nécessitent les objets de coûts puis on aboutit aux ressources consommées par ces activités. Ce modèle tient compte de la séquence des activités, à leur regroupement en processus et permet la modélisation des paramètres opérationnels tels que la capacité, l'efficacité, les temps morts etc. Il permet une meilleure compréhension des coûts. Il revient à chaque entreprise en fonction de ses particularités et de ses objectifs de choisir et de concevoir un système de comptabilité par activités qui lui est propre.

En tout état de cause, quel que soit le modèle choisi, l'application de la comptabilité par activités peut se résumer comme suit :

Figure 5 : Schéma de synthèse de la méthode ABC

A = activité

UR = unité ou centre de regroupement



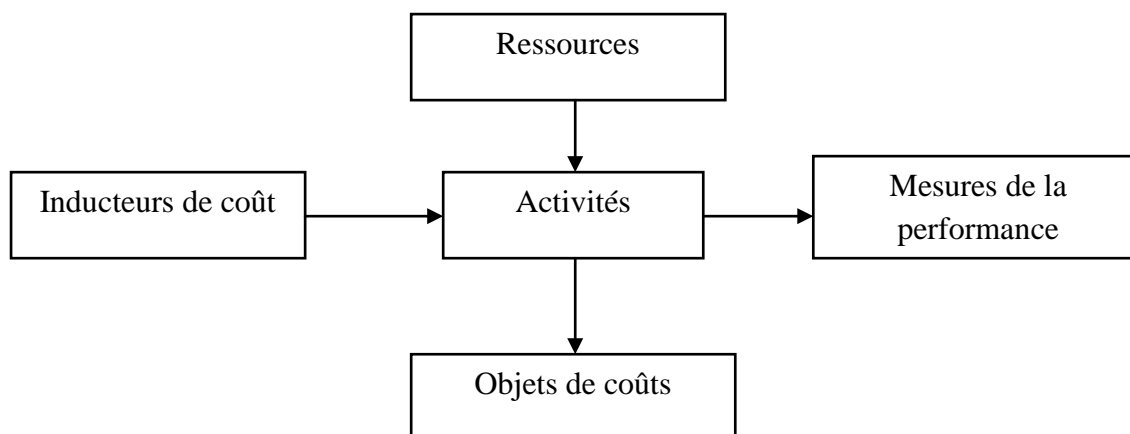
Source : GODARD & al. (2013 : 23)

La méthode ABC diffère de la méthode des centres d'analyse. Elle se base sur une analyse transversale de l'entreprise, l'analyse des activités.

1.3 L'activity based management (ABM)

L'activity based management (ABM) permet de mesurer la performance des activités. Alazard & al. (1998 : 608) définissent l'ABM comme: « une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu ». Ainsi, s'appuyant sur la comptabilité par activités, l'ABM permet la gestion des coûts des produits et autres objets de coûts par la maîtrise des coûts des activités. Elle permet à l'entreprise d'améliorer sa performance en reconfigurant ses processus et en prenant des décisions stratégiques adéquates. La relation existant entre l'activity based costing et l'activity based management se traduit par le schéma suivant :

Figure 6 : Le modèle ABC-ABM



Source : BERLAND & al. (2011 : 222)

Ce schéma met en exergue le lien existant entre l'ABC et l'ABM. En effet, l'on constate que la gestion par activité est un prolongement de la comptabilité par activités. La configuration verticale illustre les principes de la comptabilité par activité qu'est la consommation des ressources indirectes par les activités et celle des activités par les objets de coûts. La dimension horizontale traduit, quant à elle, la gestion par activités où la connaissance des inducteurs de coût pour chaque activité permet une meilleure gestion des activités.

1.4 Apport de la méthode ABC dans l'amélioration de la performance

La performance s'articule souvent autour du couple valeur/coût et contribue à maximiser la création de valeur.

La méthode ABC permet d'obtenir des prix complets et une information financière plus réaliste que celles de ces prédécesseurs. Sa mise en place devrait accroître la performance de l'entreprise. La mesure de l'amélioration d'une performance, surtout une performance financière, ne peut se faire que sur la durée. La performance d'un système peut se mesurer sur l'impact que les éléments de ce système ont sur la performance globale de l'entreprise.

L'analyse de la rentabilité passe par l'utilisation de méthodes de calcul de coût basée sur les activités telle que la méthode ABC. La performance ne dépend plus des quantités produites dans le cadre de l'activité de l'entreprise mais plutôt du coût et de la création de valeur perçue par le client.

Selon Boisvert (1998 : 1), la méthode ABC permet d'améliorer la performance des organisations à travers la réingénierie des processus, l'identification des coûts cachés, une

meilleure allocation des coûts et la fourniture d'une information plus pertinente pour la prise de décisions. En effet, elle permet de détecter les éventuels dysfonctionnements, les activités qui ne créent pas de valeur pour le client. Cela permet la réduction des coûts par la réingénierie de certains processus, la suppression ou la mise en sous-traitance de certaines activités non créatrices de valeur et coûteuses, la reconfiguration de la consommation des activités par les objets de coûts ou la réduction des coûts de fonctionnement des activités de l'entreprise.

Radcliffe (2007) déclare que «The intelligence derived from ABC/M allows management to monitor profitability by product, customer, channel and tariff, thus enhancing the appropriate decision-making. » Ainsi, la méthode ABC permet aux dirigeants de piloter la rentabilité par produit, client, ligne de produit, objet de coût et par prix améliorant ainsi la prise de décision. Cette meilleure prise de décision devrait se traduire par une augmentation de la rentabilité et de la compétitivité des entreprises. Toutefois, il est à noter que la méthode ABC n'est pas le seul facteur à l'origine de l'amélioration de la performance des entreprises l'ayant adoptée.

L'application de la méthode ABC par les entreprises leur est donc bénéfique. Pour s'assurer cette efficacité, elles doivent concevoir un système de comptabilité par activités qui leur est spécifique en se basant sur leurs besoins propres et leurs objectifs.

1.5 Apport de la méthode ABC dans la gestion des risques

La méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux. C'est un moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les coûts afin d'aider la prise de décisions stratégiques et améliorer la rentabilité et la performance de l'entreprise. Ces informations peuvent être utilisées pour le lancement de nouveaux produits/services, la pénétration dans de nouveaux marchés, le choix des processus de production les plus optimaux et le choix des mix produits/marchés. Le lien entre la méthode ABC et la prise de décision peut ainsi être appréhendé à deux niveaux : l'objet de coûts et l'activité.

Les entreprises évoluent dans un environnement incertain donc risqué aussi bien en interne qu'en externe. Pour s'assurer de maîtriser ces risques, elles doivent se doter des outils nécessaires pour identifier, mesurer, cartographier et gérer ces risques. La gestion des risques est définie par le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) comme « Un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en

compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. » Dans l'atteinte de cet objectif, le contrôle de gestion joue un rôle important. En effet, il a une vision transversale de l'entreprise. Il contribue à une lisibilité des objectifs à tous les niveaux hiérarchiques et sur tous les processus de l'entreprise. Cela peut se faire à travers les informations fournies par la comptabilité par activités ; notamment sur les processus et les activités. Les informations sur les coûts et valeurs qu'elle fournit peuvent permettre de prévenir d'éventuelles pertes ou destruction de valeur ou, au contraire, d'identifier des couples risques/opportunités à exploiter par l'entreprise. En effet, la méthode ABC permet d'obtenir des informations sur les objets de coûts, notamment les produits, les plus rentables grâce au calcul de coûts de revient complets. De même, la méthode ABC permet d'identifier et d'apporter des solutions à la sous-activité et de fournir les informations sur les coûts de revient permettant de fixer des prix plus avantageux (Bescos et Cauvin, 2000).

La méthode ABC est donc bénéfique sur plus d'un plan aux entreprises qui l'adoptent. Elle n'a cependant pas que des avantages.

1.6 Avantages et limites de la méthode ABC/ABM

La comptabilité par activités a été plébiscitée dès les années 80 et a connu un rapide succès les années ayant suivi. Cependant, dès 1990, des études mettent en évidence les difficultés de mise en œuvre de cette méthode. La méthode ABC/ABM présente des avantages mais aussi des limites qui sont perçus aussi bien par les entreprises qui l'ont adoptée que par celles qui ne l'ont pas fait. Les avantages et les inconvénients de la méthode ABC/ABM perçus par les entreprises ne l'ayant pas encore adoptée se trouvent à l'annexe 4 à la page 98.

1.6.1 Avantages

Née d'un besoin de réforme des systèmes traditionnels de calcul des coûts la méthode ABC possède des avantages non négligeables. La méthode ABC est particulièrement utile aux organisations dont les charges indirectes sont importantes et dont les objets de coûts consomment les ressources de manière hétérogène (Boisvert & al., 2007 : 161). Les coûts de revient établis en sont ainsi plus précis et plus exacts. Elle ne constitue pas uniquement un système de calcul de coûts. Elle permet aussi d'obtenir les facteurs explicatifs de la source et

du comportement des coûts. Elle constitue un système de gestion à part entière, basé sur l'analyse des activités de l'organisation.

Selon Berland & al. (2011 : 223), l'apport essentiel de la comptabilité par activités est, d'une part, la modélisation de l'organisation comme un ensemble d'activités regroupées en processus liées par des relations de causalité et, d'autre part, la mesure du coût de chaque activité. Elle permet une meilleure allocation des coûts aux objets de coûts par une répartition plus logique et plus réaliste des charges indirectes. L'analyse des activités et la connaissance des coûts les plus complets possibles permettent de dégager les activités à valeur ajoutée et de définir les meilleures stratégies possibles en fonction des activités créatrices de valeurs et de celles non créatrices de valeur. En effet, selon Ravignon & al. (2007 : 379), en mettant en évidence les facteurs clés de succès et les activités créatrices de valeur pour les clients, la démarche ABC/ABM améliore le pilotage de l'entreprise et sa performance. Elle apporte des solutions pour l'élaboration des tableaux de bord, des budgets, la motivation des hommes, entre autres.

La vision par activités et processus permet la gestion transversale de l'organisation. Elle permet une réflexion sur le réengineering des processus. Il en résulte une amélioration du système d'information comptable pour une prise de décision plus pertinente. Assurément, selon Doriath & al. (2008 : 268), les coûts calculés sur la base des activités sont plus pertinents grâce à une meilleure allocation des charges indirectes aux objets de coût. Les inducteurs assurent une meilleure allocation des ressources consommées par les activités. De plus, ils permettent, notamment les inducteurs d'activité, d'appréhender la performance des activités de l'organisation articulés en processus.

La mise en œuvre d'une démarche ABC/ABM induit un changement d'organisation et implique l'entreprise dans son ensemble et dans toutes ses dimensions notamment la stratégie, la qualité, le système d'information, le management des hommes (Ravignon, 2007 : 380).

De nouveaux modes de gestion s'offrent aux organisations grâce à la comptabilité par activités. En effet, elle permet aux entreprises d'intégrer de techniques comme le management par la qualité totale ou le juste à temps en éliminant les activités non génératrices de valeurs.

La comptabilité par activités bien que bénéfique aux organisations présente des limites.

1.6.2 Limites

La principale limite de la comptabilité par activités réside dans la complexité de sa mise en œuvre. En effet, le coût élevé de la mise en œuvre de cette méthode, le changement organisationnel et managérial qu'elle entraîne, les considérations techniques telles que la définition des activités, des inducteurs, l'implantation et l'utilisation de logiciel spécialisé constituent des freins à son adoption par les organisations.

Kaplan et Anderson (2007 : 7), défenseurs de la méthode ABC, ont relevé les difficultés que pose celle-ci :

- le coût élevé en temps et en argent de la construction du modèle d'activités et de processus ;
- la difficulté de collecter des données objectives sur la base d'entretiens qui donnent souvent des informations subjectives, approximatives et difficile à valider ;
- la difficulté et le coût de maintenance élevé du modèle ABC dans les entreprises en constante croissance, sujettes aux acquisitions, désinvestissements et restructurations ;
- le coût élevé de traitement, de stockage et de reporting des données financières et non financières du modèle de calcul de coûts.

A ces critiques, Godard & al. (2013 : 24) rajoute l'importance des inducteurs de nature volumique qui sont souvent choisis et qui peuvent alourdir le système de calcul des coûts.

Face à ces difficultés, Kaplan et Anderson ont proposé une version améliorée de la méthode ABC qui est le Time driven activity based costing (TDABC). Elle constitue la comptabilité par activités pilotée par le temps et propose une mise en œuvre facile et évolutive.

Malgré ses limites, la comptabilité par activité constitue un outil efficace bénéfique à toute organisation.

En définitive, bien que facultative, la comptabilité analytique de gestion semble être particulièrement indispensable aux entreprises industrielles. Elle constitue un outil de contrôle de gestion et fait partie intégrante des systèmes d'informations de gestion. La comptabilité analytique par la méthode ABC apporte de nouvelles perspectives, une nouvelle vision de l'entreprise. Elle permet l'analyse des activités et des facteurs influençant les coûts, la réorganisation de l'entreprise, la détermination des activités créatrices de valeur et l'obtention de toute autre information pouvant faciliter la prise de décision. Elle a permis aux entreprises

l'ayant adoptée de développer d'autres modèles de gestion adaptés au contexte qui leur est propre. Il s'agit notamment de l'activity based management (ABM), du juste à temps, du total quality management (TQM) ou qualité totale contribuant à une meilleure gestion stratégique et à une amélioration des performances dans l'organisation. Ainsi, la comptabilité par activités est un outil de gestion ayant un impact indéniable sur l'organisation entière et dont la conception et la mise en œuvre requiert une démarche particulière. Cela fera l'objet du chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Conception et mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC

La conception d'une comptabilité analytique passe généralement par plusieurs étapes, notamment le découpage de l'organisation en centres de responsabilité, la codification du plan comptable analytique, la conception d'un système de calcul de coûts. Cependant, la spécificité de la comptabilité par activités est telle qu'une démarche particulière est appliquée. La mise en place d'une telle comptabilité analytique permet d'étoffer le système d'informations de gestion des organisations ; ce qui facilite la prise de décision. Elle aboutira à la création d'un système de calcul de coûts et de production d'information comptable complète.

Nous verrons, dans un premier temps, la démarche générale de conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC, puis l'activity based management (ABM) et, enfin, les perspectives de mise en œuvre.

2.1 Démarche générale de conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC

La comptabilité analytique est une partie intégrante du système d'information de gestion de l'organisation. A ce titre, elle fournit des informations pour la prise de décision et pour l'élaboration de budget entre autres. Elle constitue un système entier dans lequel le calcul des coûts est inclus. Préalablement à la conception d'une comptabilité analytique, il est judicieux de définir les objectifs visés, une codification analytique et de choisir une méthode de calcul des coûts qui déterminera la démarche à adopter. Cela permettra de concevoir un système de comptabilité analytique propre à l'organisation et performant.

Dès lors qu'il s'agit d'une comptabilité par activités, plusieurs démarches sont possibles suivant les auteurs comme le montre le tableau suivant :

Tableau 1 : Démarche de conception de la comptabilité par activités selon divers auteurs

Etapas	Auteurs	Jacquot & al. (2007 : 243)	Alazard & al. (1998 : 246)	Ravignon & al. (2007 : 279)	Boisvert (1998 :32)
Recensement des activités, des ressources et des liens de causalité les unissant		√	√	√	√
Choix des inducteurs		√	√	√	√
Simplification du modèle par le choix des activités importantes et le regroupement des activités ayant le même inducteur dans des centres de regroupement		√			√
Calcul du coût des inducteurs		√	√	√	√
Imputation du coût des inducteurs aux activités et affectation du coût des activités aux objets de coûts		√	√	√	√
Démarche Activity Based Management (ABM)		√			

Source : Nous-mêmes

Ces démarches sont similaires. Elles nous permettent de faire une synthèse et de proposer une démarche que l'on pourrait qualifier de générale comprenant les étapes suivantes :

- établissement d'une liste d'activités ;
- choix des inducteurs ;
- simplification du modèle ;
- affectation des activités aux objets de coût et calcul du coût de revient ;
- gestion par activités.

Il n'existe pas de démarche fixe pour la conception et la mise en place d'une comptabilité par activités. Cependant les grandes étapes citées ci-dessus sont celles qui apparaissent le plus souvent dans la littérature. Chaque entreprise a alors la liberté de créer sa propre démarche en partant de ces grandes étapes et en se basant sur son organisation et ses spécificités.

2.1.1 Etablissement de la liste des activités

La méthode ABC reposant sur les activités, la première étape est donc le recensement de celles-ci. On distingue les activités primaires et les activités secondaires. Les premières sont affectées directement aux objets de coûts, comme la production ; les secondes sont exécutées en support des premières. Ravignon & al. (2007 : 279) proposent une démarche en six (6) étapes pour élaborer la liste des activités. Il s'agit ainsi de :

- choisir les objectifs de la mise en place de la comptabilité par activités au sein de l'organisation ;
- définir un groupe de projet ;
- établir une première liste d'activités suite à des entretiens individuels et des réunions collectives ;
- valider la liste d'activités ainsi obtenue et éliminer toute activité non créatrice de valeur ;
- identifier pour chaque activité le nom, la définition, le fournisseur, le client, les ressources consommées, le degré de création de valeur, les temps passés et les quantités produites ;
- regrouper les activités notamment les moins importantes et mettre en forme la liste des activités.

Les ressources consommées par une activité constituent un élément important à prendre en compte dans le choix des activités à retenir. Ravignon & al. (2007 : 306) ont défini des critères afin de faciliter cette étape comme l'illustre le tableau suivant :

Tableau 2 : Critères de consommation des ressources dans le choix des activités

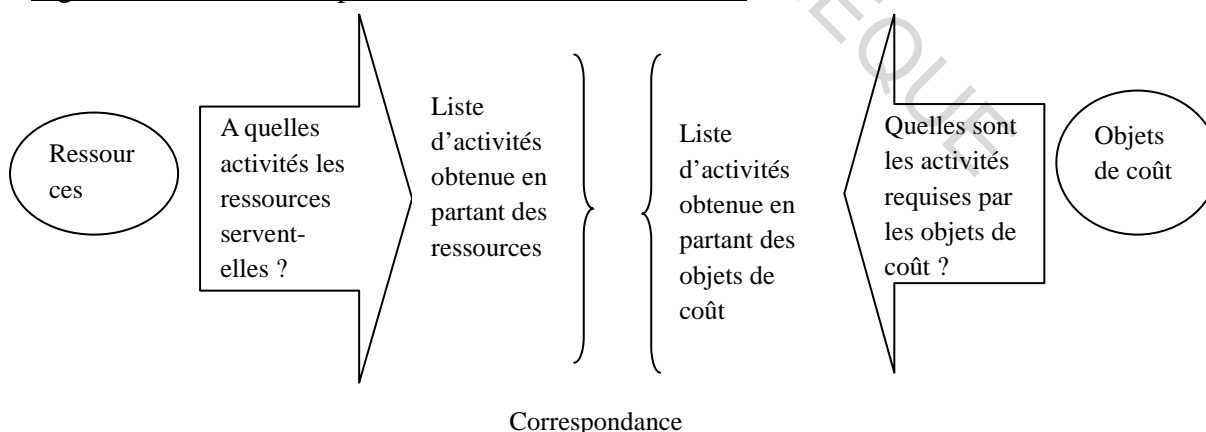
Part des ressources d'un service consommées par l'activité	Activité à retenir
Moins de 1% des ressources	Trop faible. Ne pas retenir cette activité, la fusionner avec une autre activité
Entre 1% et 5% des ressources	A étudier au cas par cas
Au-dessus de 5% des ressources	A retenir comme activité, peut-être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

Source : RAVIGNON & al. (2007 : 306)

En application du postulat de base de la méthode ABC, les activités significatives sont celles qui consomment le plus de ressources.

Boisvert & al. (2007 : 161) proposent, quant à eux, deux méthodes permettant d'analyser les activités afin d'en établir une liste. Dans la première, les ressources constituent le socle de la réflexion. L'on part des ressources pour déterminer les activités qui les consomment. Dans la deuxième méthode, ce sont les objets de coûts qui constituent la base comme indiqué dans le schéma suivant :

Figure 7 : les méthodes pour définir une liste d'activités



Source : BOISVERT & al. (2007 :161)

Il est nécessaire d'établir une correspondance entre les deux méthodes afin de corroborer les résultats obtenus. De façon générale, il est à noter que la détermination des activités passe par une analyse des processus de l'organisation afin de s'assurer de l'exhaustivité des activités

déterminées et de leurs liens directs ou indirects avec les ressources et les objets de coûts. De plus, les objectifs d'information visés déterminent le niveau de détail de la liste d'activités à établir. En effet, Boisvert (1998 : 33) note que si l'objectif visé est la réingénierie des processus, alors l'on procède à une analyse plus approfondie des tâches de sorte que la hiérarchie des activités obtenues sera plus grande en termes de processus, sous-processus, activités et tâches. Par ailleurs, si le coût de revient est l'objectif visé, il est possible de se limiter aux deux niveaux d'activités que sont les processus et les activités.

Les activités ainsi listées peuvent être recensées dans un tableau comme le suivant :

Tableau 3 : liste des activités

Code	Nom	Définition	Clients	Fournisseurs	Acteurs	Ressources consommées

Source : Nous-mêmes

Une fois les activités identifiées, les ressources qu'elles consomment sont identifiées et évaluées. Les ressources sont, le plus souvent, constituées des charges de la comptabilité générale. Il s'agit des matières premières, de l'électricité, de l'eau, des frais téléphoniques entre autres. Afin de les valoriser et de valoriser les activités, il est nécessaire de définir des inducteurs.

2.1.2 Choix des inducteurs

Comme mentionné précédemment, il y a deux types d'inducteurs : ceux de niveau 1 que sont les inducteurs de ressources et ceux de niveau 2, les inducteurs d'activité ou de coût. Afin de mettre en évidence les inducteurs de ressources, il convient de déterminer les facteurs explicatifs des consommations de ressources. Ce sont ces derniers qui constituent les inducteurs de ressources. Selon Jacquot & al. (2007 : 242), ils permettent d'imputer les ressources entre les activités. Le salaire du personnel impliqué dans la réalisation d'une activité peut constituer un inducteur de ressources.

Une fois les ressources valorisées et imputées aux activités, il convient de définir une mesure pour chaque activité, de déterminer les facteurs explicatifs des variations d'activités. Il s'agit

de déterminer les inducteurs de coûts ou d'activité. Boisvert (1998 : 49) dresse une liste de critères de choix d'inducteurs d'activité :

- mesurabilité des facteurs et possibilité de les quantifier ;
- disponibilité des données ;
- facteur de coût ;
- absence de propension à créer de la valeur ;
- lien avec la stratégie ;
- capacité d'influer sur le comportement ;
- contrôlabilité ;
- possibilité de passer à l'action à court terme ;
- pragmatisme.

Ainsi, l'inducteur retenu doit-il être mesurable et quantifiable afin de faciliter les calculs. Il va de soi que les informations recherchées doivent pouvoir être obtenues au moindre coût. Les facteurs qui sont responsables des coûts, qui présentent une relation de cause à effet sont à privilégier puisque l'on cherche tant à répartir les coûts qu'à les expliquer. Les inducteurs qui ne créent pas de valeur pour le client ne sont pas à exclure. A contrario, il faut les inclure car ils peuvent permettre à l'entreprise de dégager des axes d'amélioration. Par ailleurs, il doit exister un lien entre l'inducteur choisi, la stratégie élaborée et la capacité d'influer sur le comportement des gestionnaires, de façon à assurer l'atteinte des objectifs fixés par la direction (Boisvert, 1998 : 50). Il est préférable de choisir un inducteur sur lequel on peut influencer permettant ainsi de passer à l'action, de préférence à court terme afin de rester pragmatique.

Alazard & al. (1998 : 248) précisent qu'il est primordial de bien choisir la nature de l'inducteur en question. En effet, cela doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent pouvant expliquer l'évolution des coûts. Il est possible de regrouper les activités en quatre (4) grands types d'activités avec pour chacun, les inducteurs privilégiés :

Tableau 4 : Typologie des activités et inducteurs correspondants

Types d'activités	Inducteurs possibles
Les activités liées aux volumes fabriqués	L'heure de main d'œuvre, l'heure machine, etc.
Les activités liées aux changements de lots ou de séries	Le nombre d'ordre de fabrication, le nombre de séries fabriquées, etc.
Les activités de soutien concernant un objet de coût	Le nombre de composants, le nombre de modifications techniques, etc.
Les activités de soutien général dont les charges sont indépendantes du volume et de la gamme de produit	La valeur ajoutée, le pourcentage du chiffre d'affaires

Source : adapté d'ALAZARD & al. (1998 : 248)

Les inducteurs d'activités ainsi déterminés sont répartis dans une matrice. Celle-ci permettra de déterminer les inducteurs à retenir.

2.1.3 Simplification du modèle

Les activités recensées étant nombreuses, il convient de les analyser et de ne retenir que les plus importantes afin de ne pas alourdir le système de comptabilité par activités. Les activités sont ensuite regroupées dans des centres de regroupement selon les inducteurs. Celles ayant le même inducteur sont placées dans un centre de regroupement. Il y a autant de centres de regroupement qu'il y a d'inducteurs retenus. Ce regroupement en fonction d'un inducteur permet de déterminer l'impact que cet inducteur a sur les coûts (Boisvert, 1998 : 47). Cette répartition précède le calcul du coût des inducteurs. Cette simplification correspond au modèle de la décomposition multi niveaux des coûts.

2.1.4 Détermination du coût de revient

Le coût unitaire d'un inducteur de ressource s'obtient par la formule suivante :

$$\frac{\text{Ressources consommées par l'activité}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

tandis que pour avoir le coût unitaire d'un

inducteur d'activité, il faut appliquer la formule suivante :

$$\frac{\text{Total de l'unité de regroupement}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

Cette étape est la dernière avant le calcul du coût des objets de coût.

L'affectation du coût des inducteurs aux activités contribue au calcul du coût de revient des objets de coût. Pour chaque objet de coût, les activités et la quantité d'inducteurs consommés par ces dernières sont déterminées. Du coût unitaire des inducteurs, l'on tire le coût global des activités utilisées par les objets de coût. Le coût de revient global est obtenu à la suite de ces calculs. Le résultat analytique s'obtient comme suit :

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

La méthode ABC ne se limite pas uniquement au calcul de coûts de revient et de résultat analytique. Elle prône une vision nouvelle de la gestion centrée sur l'articulation en processus des organisations.

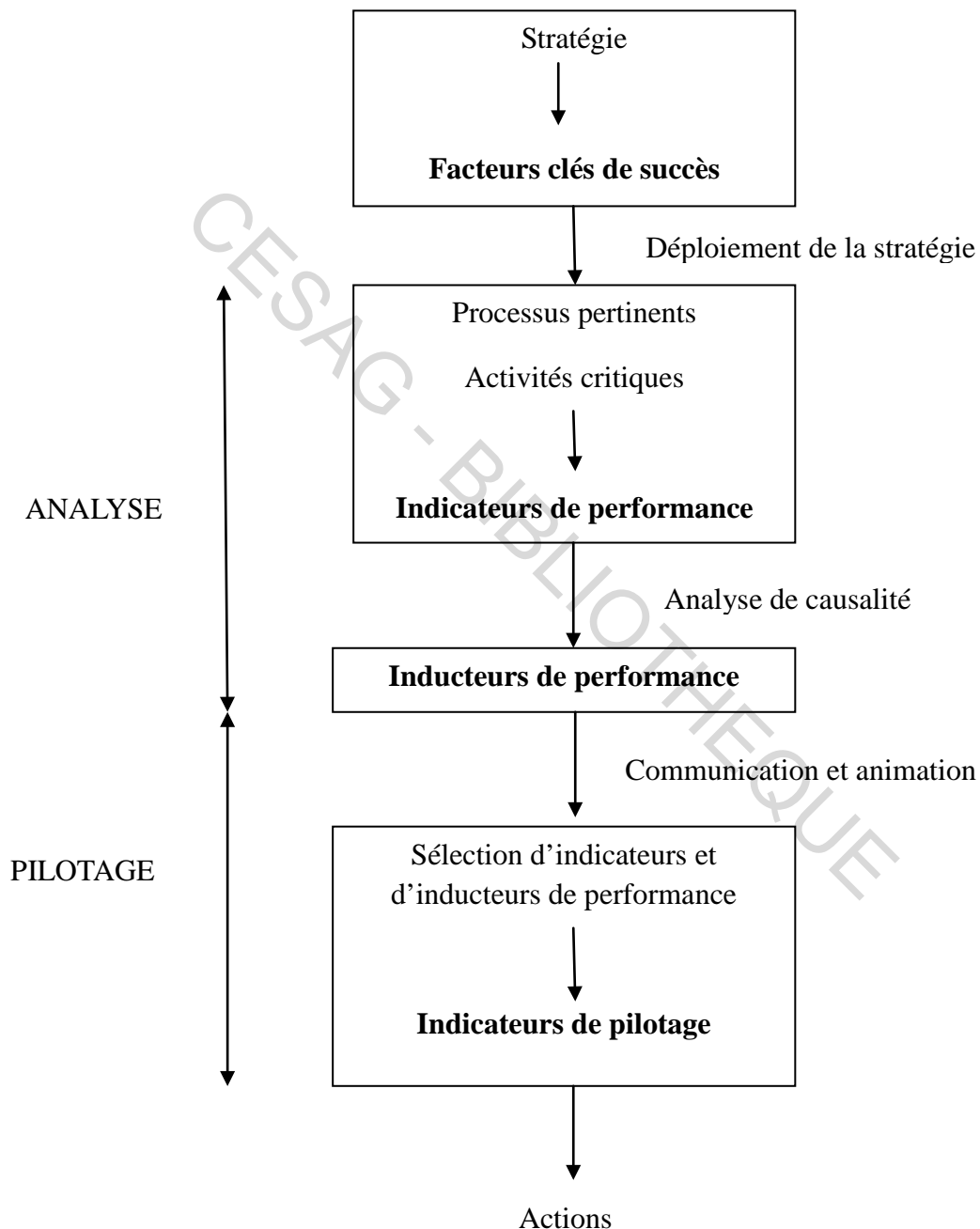
2.2 L'activity based management

La gestion par activités s'appuie sur les informations fournies par la comptabilité par activités. Elle permet la gestion et la maîtrise des coûts des objets de coûts grâce à la gestion des coûts des activités. Elle s'appuie sur le binôme valeur-coût. Le processus de création de valeur est appréhendé à travers l'analyse des processus et des activités (Doriath & al., 2008 : 132). Elle donne une idée de la performance de l'entreprise et permet l'amélioration. En effet, selon Frost (2005 : 5), « in ABM you compare your calculated ABC costs to the actual expenses incurred during a given time period. This comparison tells you how well you are managing your resources. ABC tells you what the costs are; ABM shows you how to improve. » Les éléments importants soulignés par l'ABM sont le pilotage et l'évaluation des performances. A ce titre, le tableau de bord et le tableau de bord prospectif encore appelé « balanced scorecard » sont des outils non négligeables. Ils aident à la prise de décision par la mesure et l'évaluation des réalisations. Le tableau de bord est constitué d'indicateurs de plusieurs ordres selon les objectifs visés à savoir :

- les objectifs de volumes ;
- les objectifs d'efficacité et d'efficience ;
- les objectifs de qualité ;
- les objectifs de coût ;
- les objectifs de délai.

Le « balanced scorecard » s'organise autour de quatre (4) axes : financier, clients, processus et apprentissage organisationnel. Il évalue la performance et la stratégie de l'organisation dans sa globalité. Nous remarquons ainsi que l'association de l'ABM et du « balanced scorecard » permet le pilotage de la performance de l'entreprise. Le schéma d'ensemble de la mise en œuvre de l'ABM se traduit comme suit :

Figure 8 : Schéma d'ensemble de la démarche de la gestion par activités



Source : adapté de DORIATH & al. (2008) et LORINO (1991)

Les activités critiques sont celles qui ont un impact sur la performance de l'entreprise. Elles permettent de rechercher des moyens d'amélioration dans l'optique d'atteindre la performance recherchée. Cela passe par la détermination des inducteurs de performance qui sont les facteurs agissant sur la performance recherchée et l'identification des actions à mener. Les indicateurs de pilotage déterminés ensuite constituent des informations regroupées dans un tableau de bord.

En définitive, cette méthode permet :

- la réorganisation de l'entreprise ;
- la communication de la stratégie à travers des indicateurs de pilotage compréhensibles et précis ;
- l'instauration d'une dynamique d'amélioration continue dans un environnement en perpétuelle évolution.

2.3 Perspectives de mise en place d'un système de comptabilité par activités

Le principe de base est de construire le système d'information comptable de l'organisation en fonction de ses besoins d'aide à la décision et de contrôle. Le système de comptabilité de gestion doit s'adapter aux technologies mises en œuvre, à la stratégie et à la structure organisationnelle choisies. Il convient donc d'étudier l'entreprise, d'identifier les critères de qualité du système tout en tenant compte des facteurs contextuels comme la technologie et la concurrence. L'étude de l'entreprise permettra de déterminer la stratégie d'implantation du système ; à savoir si la mise en place se fera par projet pilote ou concernera toute l'entreprise en une fois. Compton (1996), privilégie l'approche du projet pilote dans les grandes entreprises. Il est ainsi conseillé d'effectuer un test du système conçu sur tout ou partie de l'entreprise concernée afin d'en évaluer la performance et d'y faire adhérer tout le personnel. Le degré de précision de l'information souhaitée, la périodicité et la rapidité d'obtention de celle-ci constituent les critères de qualité du système à mettre en place. Un système d'information est pertinent lorsqu'il fournit les informations nécessaires au moment où elles sont utiles aux gestionnaires. Il est important de préciser que plus le système sera précis et développé, plus il sera coûteux.

La mise en place d'un système ABC au sein de toute entreprise constitue un changement important. Sa réussite dépend de l'adhésion et de la participation de tous les employés. L'équipe de projet en charge sera ainsi constituée par les responsables de chaque groupe des

futurs utilisateurs du système. Compton (1996) liste les membres d'une équipe de projet ABC typique dans le tableau suivant :

Tableau 5 : Typical ABC project team

Team members	Likely contribution
Production manager	Knowledge of production process
Production engineer	Knowledge of product design
Manufacturing Engineer	Knowledge of manufacturing process design
Management/ Cost accountant	Knowledge of information sources and needs
Marketing analyst	Knowledge of customer needs and nonplant activities
Material management	Knowledge of vendors and material requirements
Management information system management	Knowledge of information system/database and computer technology
Part-time consultant	Helps sell ABC philosophy and provides needed expertise

Source: COMPTON (1996: 10)

L'équipe de projet comprend ainsi un responsable de production, des ingénieurs de production, un contrôleur de gestion, un analyste marketing, un gestionnaire des matières ou gestionnaire de stocks, un responsable du système d'information et un consultant engagé le temps du projet. Chacun de ces membres contribue en apportant l'expertise qu'il possède dans son domaine. Selon Compton (1996), un comité de pilotage composé du top management, la Direction générale entre autres, et des principaux utilisateurs du système à mettre en place servira de guide à l'équipe de projet. Ce comité définit les priorités et suit les progrès effectués dans la mise en œuvre du système.

Un chronogramme est établi afin de formaliser et de faciliter la mise en œuvre du système. Il comprend les différentes étapes du projet et la durée qu'elles nécessiteront.

La méthode ABC est applicable à toute organisation quelle que soit sa taille. Cependant, sa mise en place requiert un investissement important tant sur le plan financier, organisationnel et managérial que sur le plan humain. En effet, les dirigeants de l'organisation doivent être impliqués dans cette démarche. Il leur revient, en outre, de fixer les objectifs qui orienteront

celle-ci. L'acquisition d'un logiciel spécialisé pour la mise en œuvre de cette méthode est possible. Cependant, elle n'est pas obligatoire. Il est possible à l'entreprise de se contenter d'un tableur pour l'implémentation de son système ABC ou encore d'obtenir un logiciel fait sur mesure, adapté à son fonctionnement et à ses objectifs. Selon Ravignon¹, un logiciel ABC s'appuyant sur Windows est au prix fixé minimum d'entrée 10 000 euros hors taxes soit 6 559 570 francs cfa en monoposte en fonction des fonctionnalités et du nombre de licences, les restitutions des résultats se font soit dans un outil décisionnel soit dans un outil bureautique et de nombreuses fonctionnalités sont disponibles tel que l'analyse multidimensionnelle produits / clients / canaux, la confrontation méthode ABC et coûts fixes / variables, simulations, etc. L'outil bureautique ABC permet des restitutions dans le tableur. Facile d'utilisation et de paramétrage, il est orienté utilisateur et peut, par la suite, servir à établir une maquette pour un logiciel ABC.

De plus, une réorganisation de l'entité concernée s'impose afin d'assurer la collecte d'informations fiables et l'utilisation adéquate de l'outil. De fait, la réussite de la démarche repose sur la disponibilité des données nécessaires, l'identification précise des activités et des inducteurs. Cela ne pourrait se faire sans l'adhésion de tous les membres de l'organisation d'où la dimension humaine, la gestion du changement.

Ravignon² distingue trois (3) conditions de succès de l'approche par les activités :

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

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

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

¹ Sur son site <http://www.alphacem.fr/information/choisir-logiciel-abc.php>

² Sur son site <http://www.alphacem.fr/methode/methode-abc-abm.php>

La collecte des données est primordiale dans cette démarche. Le chapitre suivant décrira la méthodologie que nous avons adoptée.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : Méthodologie

Afin de concevoir une comptabilité analytique efficace et efficiente par la méthode abc, de nombreuses informations sont nécessaires. Celles-ci permettent d'identifier les activités, de les valoriser et de calculer les coûts de revient.

Parmi les informations à recueillir, il y a les différents processus de l'entreprise, les activités, les ressources consommées et les acteurs. L'obtention de ces données se fera grâce à plusieurs outils de collecte d'information.

Ce chapitre est consacré à la présentation du modèle d'analyse que nous avons choisi, aux outils de collecte de données et la mise en œuvre de ces techniques.

3.1 Modèle d'analyse

Pour traiter notre thème, conception et mise en place de la comptabilité analytique par la méthode abc dans une entreprise industrielle : cas de la SIMPA, nous avons décliné notre démarche dans un modèle d'analyse découlant de la revue théorique précédemment effectuée. Ce modèle résume de manière succincte les travaux à effectuer et les outils, techniques de collecte de données à utiliser.

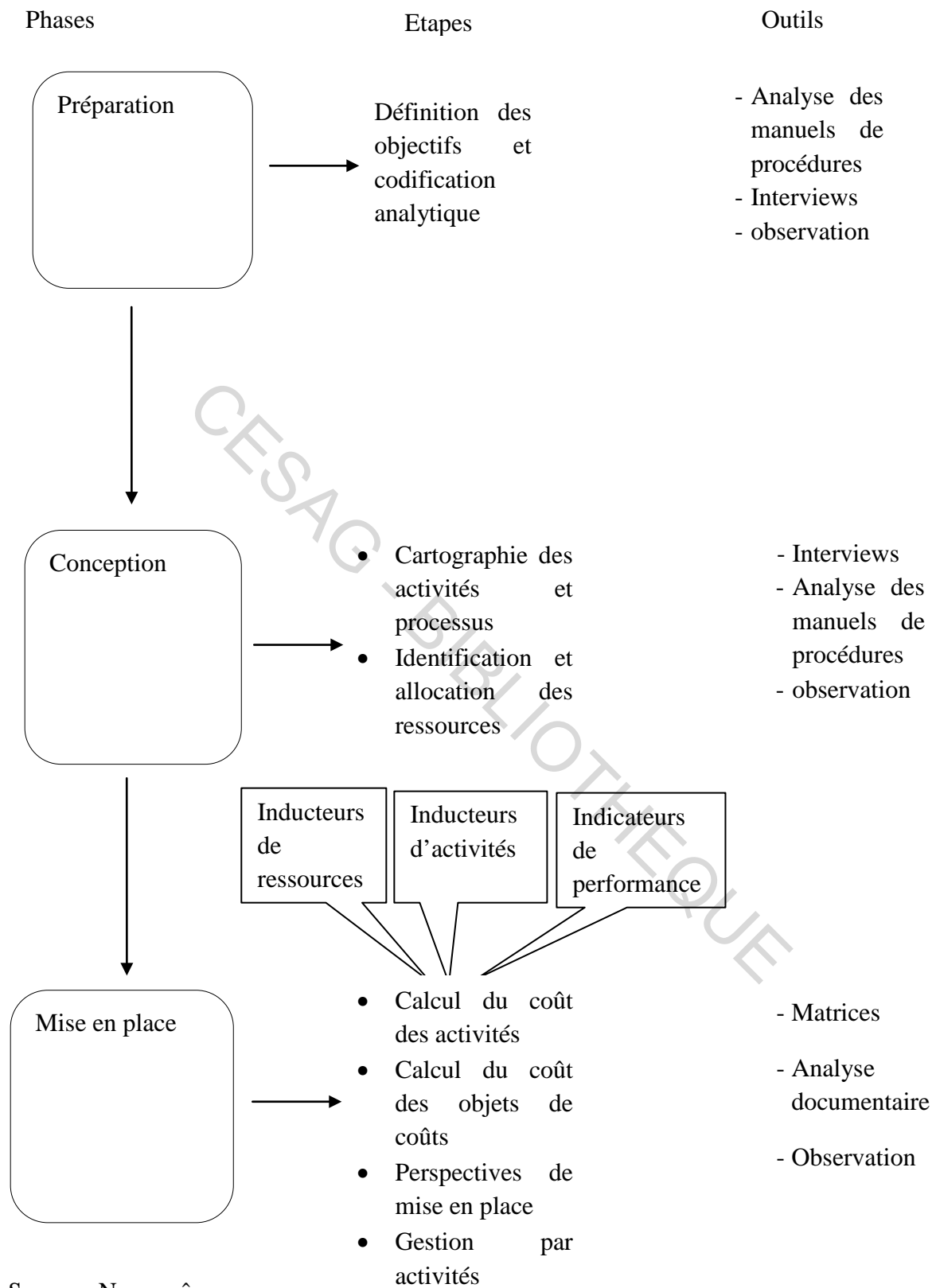
La démarche que nous avons adoptée pour la conception et la mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode abc au sein de la Société industrielle moderne des plastiques africains comporte les étapes suivantes :

- la définition des objectifs et l'ébauche d'une codification analytique ;
- l'identification des processus, sous-processus et activités ;
- l'identification et l'allocation des ressources ;
- le calcul du coût des activités ;
- le calcul du coût des objets de coût ;
- la gestion par activités.

Après une phase de préparation, nous procéderons à la conception et à la mise en place de la comptabilité par activités.

Notre modèle d'analyse se présente schématiquement comme suit :

Figure 9: Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

3.2 Outils et techniques de collecte de données

La collecte des données est essentielle à la réalisation de nos travaux. Elle se doit d'être organisée et méthodique afin d'obtenir des résultats précis.

Nous avons retenu quatre méthodes de collectes de données pour l'exécution de nos travaux. Il s'agit de la visite guidée, l'analyse documentaire, l'entretien et l'observation directe.

3.2.1 La visite guidée

Au cours du stage, nous avons effectué la visite guidée de toute l'entreprise, la partie administrative et les usines en compagnie du Directeur d'usine. Nous avons pu ainsi cerner les différents processus de production, rencontrer les opérationnels, avoir un premier contact avec le personnel de la Société industrielle moderne des plastiques africains (SIMPA).

3.2.2 L'analyse documentaire

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

- les rapports annuels des années 2011 et 2012 ;
- le manuel de qualité de la SIMPA ;
- le processus interne de passation de commande achat ;
- le processus interne de production de chaque atelier ;
- le manuel de procédures de la Direction d'usine.

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

3.2.3 L'entretien

L'entretien nous a permis de faire une prise de connaissance approfondie de l'entreprise.

Nous avons effectué des entretiens avec divers responsables de l'entreprise notamment le Directeur technique, le Directeur des achats, le Directeur des ressources humaines, le

Directeur financier et comptable, le chef comptable, les comptables, les responsables de production.

Cela nous a permis d'obtenir des informations sur les différents processus, notamment ceux d'achat, de production et commercial, ainsi que les informations quantitatives relatives à la consommation des ressources.

Les interviews ont été précédées d'un premier contact qui a eu lieu lors de la première visite de l'entreprise. Elles nous ont permis de faire comprendre notre démarche et l'intérêt de notre étude aux responsables et aux agents de l'entreprise. Au cours de ces interviews, il nous a été expliqué globalement les processus de fabrication des différents emballages de l'approvisionnement en matières premières et consommables aux livraisons des produits finis.

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

Les interviews ont été réalisées à l'aide d'un guide d'entretien présenté en annexe 2 à la page 96.

3.2.4 L'observation directe

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

Nous avons pu assister le personnel administratif, plus particulièrement ceux de la Direction Technique et de la Direction financière et comptable dans l'exercice de leurs fonctions. Nous avons également pu suivre les processus de fabrication des produits de chaque atelier avec une attention particulière pour l'atelier de thermoformage. Au cours de ces périodes d'observation, nous avons pu poser des questions supplémentaires au personnel afin d'obtenir des éclaircissements ou des informations complémentaires.

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

Le modèle d'analyse explique et schématise la démarche que nous allons adopter dans l'optique de la conception d'une comptabilité analytique par activités. Nous avons pu

déterminer les outils qui vont nous permettre de collecter les informations nécessaires à notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

En définitive, la méthode ABC a été à l'origine de nombreuses évolutions en matière de gestion. En effet, la comptabilité par activités permet une vue transversale de l'organisation à travers ses processus. Ce faisant, elle participe à l'amélioration des performances de celle-ci notamment avec le concours de l'approche ABM. Malgré ses limites, elle constitue un élément important dans l'évolution et la nouvelle approche de la comptabilité de gestion et est un outil que toute organisation soucieuse de la bonne évolution de ses affaires devrait envisager d'implémenter.

Cette première partie nous a permis de cerner les concepts et de mieux comprendre la méthode ABC. Elle nous a aussi permis d'appréhender la démarche de conception et de mise en œuvre. Ces considérations théoriques nous amènent d'entamer la partie pratique de notre étude.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

Les connaissances théoriques acquises au terme de la première partie nous permettent d'entamer le cadre pratique du sujet. Cette partie sera ainsi consacrée à la mise en pratique de la méthode ABC. Par conséquent, nous exposerons les résultats de nos travaux relatifs à la conception et la mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC au sein de la Société industrielle moderne des plastiques africains (SIMPA). Ces travaux ont été réalisés en référence aux concepts développés dans le cadre théorique.

Cette partie comportera trois chapitres.

Le premier sera consacré à la présentation de la Société industrielle moderne des plastiques africains (SIMPA). Il donne une vue d'ensemble sur le fonctionnement de l'entreprise, son organisation administrative et technique. De plus, il contient une analyse diagnostique de l'entreprise basée sur le modèle « strength, weaknesses, opportunities and threats » dit SWOT. Ce modèle permet de déterminer les forces et les faiblesses de la SIMPA ainsi que les éventuelles opportunités et menaces qui se présentent à elle.

Le deuxième chapitre sera axé sur la conception et la mise en place de la comptabilité analytique par la méthode ABC dans l'entreprise. Il s'agira de mettre en œuvre le modèle d'analyse précédemment retenu.

En dernier lieu, le troisième chapitre sera une mise en perspective des résultats de nos travaux. Nous émettrons des recommandations et des suggestions au regard de la démarche ABC/ABM utilisée et de l'organisation générale de la SIMPA.

Chapitre 4 : Présentation de la SIMPA

La Société industrielle moderne des plastiques africains (SIMPA) est une société industrielle de fabrication de produits et d'emballages en plastique créée en 1958. En 1991, elle est rachetée par M. Ibrahim HAWILI. Sous sa direction, l'activité se diversifie. Aux emballages rigides, sachets, seaux et bassines en plastique qu'elle produisait auparavant se rajoutent des emballages souples tels que les sticks, les paquets de conditionnement pour industrie agroalimentaire, les emballages pour les industries locales. Cette diversification a nécessité un investissement important de 22 milliards de F CFA. L'entreprise est, aujourd'hui, l'une des plus importantes sociétés de transformation de plastique d'Afrique de l'Ouest. Grâce à un équipement performant et moderne, elle offre des produits et des prestations de qualité qui se substituent à ceux issus de l'importation. Par conséquent, elle fournit la majorité des entreprises, des agriculteurs et des particuliers, entre autres, en emballages, chaises, casiers, bassines et autres produits en plastique.

La carte d'identité de la SIMPA se présente comme suit :

Tableau 6 : La carte d'identité de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA)

Raison sociale	Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains
Capital social	1 500 000 000 F CFA
Nombre d'employés permanents	280
Nombre d'employés journaliers	493
Procédés de fabrication	Moulage par injection, moulage par extrusion/Co-extrusion, complexage, façonnage, flexographie, sérigraphie
Principaux produits	Gaines et films thermo-rétractables nus et imprimés, film étirable, film de paillage, film Co-extrudé multicouche, films complexes, sac, sachets, cabas, seaux, pots et boites de conditionnement, casiers à bouteilles, casiers agricoles, articles de ménage, etc.

Source : Nous-mêmes

4.1 Historique, missions, activités et équipements

Présente sur le marché des emballages depuis 1958, la SIMPA dispose d'une expérience notable et d'un savoir-faire reconnu. Son historique se décline comme suit :

1958 : Création de la SIMPA par M. NASRI. La société est alors spécialisée dans la fabrication de chaussures en plastique.

1961 : M. NASRI cède la totalité de ses actions au groupe SENTENAC.

1961 à 1976 : La société diversifie ses activités dans le secteur de l'injection ménagère et industrielle, c'est-à-dire la fabrication d'articles de ménage, de seaux et de pots de conditionnement pour l'industrie ; et dans celui de l'extrusion /sacherie, c'est-à-dire la fabrication de sacs et de sachets.

1976 : La société abandonne la fabrication des chaussures en plastique.

1976 à 1983 : La société occupe une position de leader de son secteur.

1983 à 1990 : La société connaît une période difficile due à une forte concurrence locale et au surendettement.

Novembre 1990 : La société est cédée à un groupe qui dépose aussitôt le bilan. Le groupe SENTENAC attaque la procédure et reprend la société.

Juillet 1991 : Le groupe HAWILI FAWAZ reprend SIMPA, au terme d'un protocole d'accord en date du 31/07/1991.

1999 : SIMPA se lance dans la fabrication de films techniques haute barrière.

2002 : SIMPA absorbe une unité de la place, PLASTINDUSTRIE, et renforce son secteur d'injection.

2005 : L'entreprise fait l'acquisition notamment d'un groupe imprimante 10 couleurs, d'une contre colleuse pour le complexage, d'une co extrudeuse multicouches, multi-matières, d'une unité de sleeveage. Ces acquisitions lui permettent de doubler sa capacité de production de films techniques et d'une qualité équivalente aux produits européens importés.

Depuis 2010, la société réalise un programme d'investissement pour remplacer les machines anciennes et obsolètes, ainsi qu'un programme d'investissements nouveaux destinés à accroître les capacités de production.

Spécialisée dans la fabrication d'articles en plastique, et plus particulièrement d'articles de conditionnement et d'emballage, la société utilise les procédés de fabrication suivants : le moulage par injection le moulage par extrusion et façonnage, le complexage ou lamination, l'impression en sérigraphie et en flexographie.

Le moulage par injection est le procédé par lequel sont obtenus les emballages rigides. Les emballages souples sont, quant à eux, obtenus grâce au moulage par extrusion, façonnage, complexage, impression sérigraphique et flexographique.

Elle fournit ainsi des emballages particulièrement adaptés au conditionnement micro doses compatibles avec le pouvoir d'achat sur le marché africain.

SIMPA se substitue sur ce marché en pleine croissance aux fabricants européens et asiatiques. Elle touche un large spectre de clientèle, notamment une clientèle de sociétés multinationales. Afin de satisfaire ses clients, elle dispose d'une usine constituée de plusieurs ateliers :

- un atelier d'injection ;
- un atelier de ballons ;
- un atelier d'extrusion film ;
- un atelier de sacherie ;
- un atelier de flexographie ;
- un atelier de thermoformage ;
- un atelier de recyclage.

Chaque unité dispose de l'équipement moderne approprié. L'unité injection/soufflage contient :

- 36 presses à injecter de 90T à 1000T ;
- 9 machines d'injection soufflage ;
- 6 machines d'impression : 4 machines de sérigraphie, 1 offset-litho et 1 machine de tampographie ;
- 1 laboratoire de clichés ;
- 400 moules divers pour les presses ou machines d'injection soufflage.

L'atelier de flexographie contient :

- 4 machines d'impression de 6, 8 et 10 couleurs ;
- 2 complexeuses ;
- 3 machines pour manchons thermo-rétractables ;
- 6 machines découpeuse de films.

Quant à l'atelier de recyclage, il dispose de :

- 4 broyeurs ;
- 2 granulatrices.

Les machines précitées fonctionnent avec des équipements périphériques tels que des groupes de froid, des compresseurs d'air et des sècheurs d'air.

La société s'est dotée de quatre groupes électrogènes de 1000 KVA et d'un de 1500 KVA afin de pallier aux éventuels délestages.

4.2 Organisation de l'entreprise

La SIMPA est organisée en directions, elles-mêmes subdivisées en services. Nous pouvons distinguer la Direction d'usine, la Direction technique, la Direction des achats, la Direction

commerciale, la Direction financière et comptable et la Direction des ressources humaines. L'organigramme se trouve en annexe 3 à la page 97.

4.2.1 Direction d'usine

Au sein de la Direction d'usine, l'on distingue les directions technique, achats et commerciale.

4.2.1.1 Direction technique

La Direction technique est responsable du bon fonctionnement des ateliers de production. Elle veille à ce que les objectifs et calendriers de production soient respectés.

4.2.1.2 Direction des achats

La Direction des achats a en charge l'approvisionnement en matières premières, matières consommables, accessoires, matériels et mobiliers et fournitures de bureau. On y retrouve aussi le service transit. Il a en charge les importations de matières premières, matières consommables, des nouvelles machines et de l'équipement. L'exportation des produits de la société vendus aux clients étrangers est de son ressort. Les formalités de douanes lui incombent.

4.2.1.3 Direction commerciale

Elle comprend le service commercial et l'infographie. Le service commercial

La création des designs et des maquettes est effectuée par le service infographie. Tout produit nécessitant une impression doit passer par le service infographie à moins que le client ne prenne en charge le design de l'emballage.

4.2.2 Direction financière et comptable

La Direction financière et comptable compte les services comptabilité, recouvrement et la caisse. Elle a en charge les opérations comptables telles que l'enregistrement des opérations et des décaissements, l'établissement des états financiers, la gestion financière et le suivi du recouvrement des créances. La paye se retrouve aussi au service comptabilité.

4.2.3 Direction des ressources humaines

La Direction des ressources humaines effectue la gestion du personnel de la société. Elle prend en charge le personnel permanent et le personnel journalier. Elle s'occupe de la paie et de la formation des employés ainsi que du recrutement en collaboration avec les différentes directions.

4.3 Analyse diagnostique de la SIMPA

Le diagnostic se fera en deux étapes. Premièrement, il portera sur l'environnement externe de la société afin de déterminer les opportunités et les menaces ; en second lieu l'environnement interne sera analysé pour déceler ses forces et ses faiblesses. Cela nous permettra de connaître la situation actuelle de l'entreprise, le contexte dans lequel elle évolue ainsi que son organisation interne et les outils de gestion qu'elle utilise.

4.3.1 Diagnostic externe

Le secteur de l'emballage au Sénégal et en Afrique de l'Ouest en général, est en pleine croissance comme le prouve l'étude publiée par le Centre Ouest Africain pour le Commerce en 2007. Les industries agroalimentaires sont nombreuses et ont de moins en moins recours à l'importation en ce qui concerne les emballages, notamment ceux en plastique. Il existe une dizaine d'entreprises productrices d'emballages en plastique au Sénégal comprenant SIMPA qui est leader, COFISAC, FUMOA, SAPIN, POLYETHYLENE SENEGAL, SIPASE, CHAHINE Products Company S.A, SIPLAST, SOFAC, Fahoura plastiques et SOSEMBAL (Centre du Commerce International, 2006 : 9).

Le code des investissements permet l'obtention de crédit d'impôt pour des investissements agréés selon des critères prédéfinis. Cela constitue une opportunité pour la SIMPA qui est en pleine exécution d'un programme d'investissements de plusieurs milliards de francs CFA. De plus, le régime préférentiel de l'Union Economique et Monétaire de l'Afrique de l'Ouest permet à l'entreprise d'exporter ses produits à des coûts compétitifs.

L'entreprise a noué des relations avec plusieurs partenaires dont une entreprise espagnole qui lui permettra dans un futur proche d'être présente sur le marché européen. Les opportunités et les menaces qui se présentent à l'entreprise sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau 7 : Opportunités et menaces de la SIMPA

Opportunités	Menaces
<ul style="list-style-type: none"> • Crédit d'impôt / code des investissements • Régime préférentiel UEMOA • Croissance économique • Partenariat avec une entreprise espagnole 	<ul style="list-style-type: none"> • Les fluctuations du cours du pétrole • Protection de l'environnement • Concurrents

Source : Nous-mêmes

La SIMPA doit composer avec les fluctuations du cours du pétrole qui impacte les coûts des matières premières qu'elle utilise. De plus, l'industrie du plastique est polluante donc nocive pour l'environnement. En effet, le plastique est une matière dérivée du pétrole, sa combustion émet des gaz toxiques polluant l'atmosphère. Selon Bertolini (1993 : 754), il n'est ni biodégradable ni altérable et met prêt de 400 ans à se dégrader. L'entreprise prend en compte l'aspect écologique en pratiquant le recyclage de certains des matériaux qu'elle utilise. Cette activité est en train d'être développée dans la mesure où une usine de recyclage à grande échelle a été installée et est en phase de lancement.

4.3.2 Diagnostic interne

La SIMPA existe depuis 1958, elle dispose donc d'une expérience non négligeable dans son domaine d'activité. Grâce aux divers investissements effectués, elle réussit à offrir une offre globale à ses clients. En effet, elle dispose de l'équipement et des compétences nécessaires à la conception graphique des emballages ainsi qu'au conditionnement des produits. Elle peut donc offrir à ses clients un packaging complet en leur offrant son assistance pour le conditionnement du produit final de ces derniers.

Afin de garantir à ses clients des produits de qualité l'entreprise s'est engagée dans une démarche qualité. Elle a obtenu la certification ISO 9001 version 2008 : management de la qualité. De plus, elle s'est dotée d'un équipement moderne afin de gagner en efficience et en qualité.

La clientèle de l'entreprise est variée. Elle est composée d'entreprises agroalimentaires telles que Nestlé, Barry Callebaut, Patisen, Bramali, de particuliers, d'agriculteurs, d'industries chimiques comme Colgate, La Croix, entre autres. L'entreprise ne dépend pas d'un ou de deux grands clients avec lesquels elle réalise la majorité de son chiffre d'affaires.

Cependant, en pleine croissance, l'entreprise a besoin d'une organisation plus structurée. En effet, elle est organisée de telle sorte que la quasi-totalité des fonctions dépendent de la Direction générale. Un service en charge du recouvrement vient d'être créé avec un employé en son sein. Sa taille actuelle nécessite du personnel plus important notamment sur le plan administratif. Le contrôle de gestion et l'audit interne sont deux fonctions inexistantes au sein de l'entreprise. Elle ne dispose pas d'une comptabilité analytique et la gestion des stocks n'est pas formalisée. Il n'existe donc pas de système de reporting formalisé ni de système budgétaire. Le pilotage semble se faire à vue, certaines informations ne sont pas disponibles et il n'est pas effectué de prévisions.

Le système d'information de la SIMPA est constitué de plusieurs éléments contribuant au traitement, à la gestion et à la diffusion de l'information en son sein. L'entreprise dispose ainsi du logiciel Sage Saari. Il comprend les modules suivants :

- comptabilité générale, analytique et budgétaire ;
- paie ;
- gestion commerciale.

Seuls les modules comptabilité générale, paie et gestion commerciale sont utilisés par l'entreprise. Elle dispose aussi d'un logiciel de gestion de maintenance assistée par ordinateur (GMAO) appelé MAIN BOSS. Ce logiciel permet de planifier la maintenance des équipements utilisés pour la production, de gérer les stocks de pièces de rechange et les fournisseurs de celles-ci, de gérer le personnel de maintenance. Il comporte les modules suivants :

- réparation ;
- maintenance préventive ;
- gestion des équipements ;
- gestion de l'inventaire des pièces détachées et de rechange ;
- gestion du personnel de maintenance ;
- approvisionnement et réception de pièces détachées et de rechange.

Outre ces logiciels, l'entreprise dispose d'un parc informatique constitué d'ordinateurs, de clients légers et de serveurs capables de supporter le traitement, le stockage et la diffusion de flux importants d'informations.

Les forces et les faiblesses de l'entreprise sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau 8 : Forces et faiblesses de la SIMPA

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none">• Expérience dans son domaine d'activité : elle existe depuis 1958• Offre de solution globale : allant de la conception graphique de produit fini, doublée d'une assistance dans les opérations de conditionnement.• Certifié ISO 9001 version 2008• Équipement moderne (avantage technologique)• Clientèle variée	<ul style="list-style-type: none">• Absence d'une structure en charge du contrôle de gestion• Absence d'un service d'audit interne• Gestion des stocks non formalisée• Manque de personnel• Inexistence d'un système de reporting formalisé• Inexistence de comptabilité analytique• Inexistence de budget

Source : Nous-mêmes

En définitive, la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA) est une entreprise en pleine croissance. Les besoins en termes d'information mais aussi d'organisation, de gestion, ont évolué. Les dirigeants doivent prendre des décisions stratégiques importantes dans le but d'atteindre leurs objectifs.

Cela nécessite la conception et la mise en place de nouveaux outils de gestion et d'aide à la prise de décision notamment de la comptabilité analytique par la méthode ABC.

Chapitre 5 : Conception et mise en place de la comptabilité analytique par la méthode ABC

Afin de faciliter la prise de décision et le pilotage de la SIMPA, nous allons effectuer la conception et la mise en place d'une comptabilité par activités. Pour ce faire, nous suivrons les étapes définies dans notre modèle d'analyse que sont :

- la définition des objectifs et la codification analytique ;
- la détermination des activités ;
- l'affectation des ressources aux diverses activités ;
- la détermination des inducteurs d'activités ;
- l'allocation du coût des activités aux objets de coûts.

Les sections de ce chapitre traiteront de ces diverses étapes et se terminera par les perspectives de mise en œuvre de la démarche ABC.

5.1 Objectifs de la conception et de la mise en place d'une comptabilité par la méthode ABC et proposition d'une codification analytique

La SIMPA ne dispose actuellement d'aucun système de comptabilité analytique. Elle ne dispose pas non plus du contrôle de gestion. A l'heure actuelle, le calcul des coûts se fait à partir du tableur EXCEL sous forme de développements individuels sans application de méthode analytique précise avec tous les risques de non fiabilité et de perte de données que cela peut comporter.

Les dirigeants de la SIMPA, en particulier le Directeur général, le Directeur d'usine et le Directeur financier et comptable, souhaitent se doter d'une comptabilité analytique afin d'atteindre un certain nombre d'objectifs :

- disposer d'informations relatives à la rentabilité intrinsèque de chaque activité, chaque produit dans une optique de prise de décisions stratégiques ;
- exploiter les comptes analytiques pour la mise en place d'un processus d'élaboration de budget ;
- mettre en place, par la suite, un contrôle budgétaire.

La comptabilité analytique à concevoir devra donc permettre l'atteinte des objectifs susmentionnés en fournissant notamment les coûts de revient des activités et des objets de

coûts, des indications sur les activités créatrices de valeur, une base pour apprécier les besoins de chaque entité de l'entreprise.

Afin de faciliter le regroupement et l'enregistrement des informations fournies par la comptabilité analytique, une codification peut être établie.

La comptabilité analytique conçue pour la SIMPA est intégrée à la comptabilité générale. Cela nécessite une codification analytique. Celle-ci peut être numérique ou alpha numérique.

Les charges et les produits enregistrés en comptabilité générale font l'objet d'un enregistrement en comptabilité analytique. Lorsque cet enregistrement n'utilise pas un système de comptes réfléchis, il est nécessaire d'établir une codification permettant de ventiler aisément les charges et les produits suivant les directions et services, les activités et les objets de coût. Nous avons opté pour une codification numérique par direction et service comme suit :

Tableau 9 : Ebauche d'une codification analytique

Directions	Codes
<i>Direction générale</i>	<i>100</i>
<i>Direction commerciale</i>	<i>200</i>
<i>Direction des achats</i>	<i>300</i>
<i>Direction administrative et financière</i>	<i>400</i>
<i>Direction ressources humaines</i>	<i>500</i>
<i>Direction technique</i>	<i>600</i>
Services	Codes
Secrétariat	110
Administration des ventes	210
Service commercial	220
Infographie	230
Transit	310
Magasins matières premières	320
Comptabilité	410
Recouvrement	420

Caisse	430
<i>Injection/soufflage</i>	<i>610</i>
Usine	611
Magasin produits finis	612
<i>Extrusion</i>	<i>620</i>
Usine	621
<i>Flexographie</i>	<i>630</i>
Usine	631
Magasin produits finis	632
<i>Thermoformage</i>	<i>640</i>
Usine	641
Magasin produits finis	642
<i>Broyage-recyclage</i>	<i>650</i>
Usine	651
Magasin produits finis	652
Services généraux	700
Magasin général	710
Centrale électrique	720
Garage	730
Atelier mécanique générale	740
Atelier soudure Khelcom	750
Service entretien électricité	760
Service entretien froid	770
Service menuiserie	780

Source : Nous-mêmes

Avec cette codification l'enregistrement d'une acquisition d'un ordinateur pour le secrétariat, par exemple, se fera comme suit :

Tableau 10 : Modèle d'enregistrement de l'acquisition d'une immobilisation

2442 110		Matériel informatique rattaché au secrétariat	500 000	
----------	--	---	---------	--

	521	Banque		500 000
--	-----	--------	--	---------

Source : Nous-mêmes

Les processus et les activités feront l'objet de codification dans les étapes suivantes.

La méthode de calcul des coûts retenus est la méthode ABC.

Les objets de coûts peuvent être des produits, des lignes de produits, des services entre autres. Il a été retenu un objet de coût, le gobelet de café standard pour l'application du calcul du coût de revient.

Afin de déterminer le coût de revient des objets de coûts, nous allons procéder à l'identification des activités et au rattachement des ressources à celles-ci.

5.2 Identification des activités, élaboration du dictionnaire des activités

Afin d'identifier les activités, nous avons, suite à divers entretiens, à l'analyse documentaire et à l'observation, retracé les différents processus de la société. Les processus les plus importants dans l'entreprise sont le processus d'achat, le processus de traitement des commandes clients et le processus de production. Ces processus ont été retenus selon le critère des coûts qu'ils engendrent. En effet, ce sont les processus qui consomment le plus de ressources : 58,5% du chiffre d'affaires de 2012 selon le rapport d'activité de la même année.

5.2.1 Processus d'achat des matières premières et matières consommables

Il permet à l'entreprise de se procurer les matières premières comme le polyéthylène et le polypropylène et les matières consommables comme l'encre nécessaires à la fabrication des produits. Il démarre lorsque les stocks de matières premières et matières consommables atteignent un certain niveau. Les responsables de production remplissent alors une demande d'achat qu'ils transmettent ensuite à la Direction achats pour la passation de commande. Le rôle de celle-ci est la gestion des fournisseurs, la passation et le traitement des commandes. La Directrice des achats effectue une recherche de cotation, la majorité des fournisseurs étant étrangers et sélectionne l'offre la plus adéquate en tenant compte du classement des fournisseurs dans la base de données. Elle confirme la commande, l'enregistrement et le suivi de celle-ci sont assurés par son assistante. A la réception, les biens sont contrôlés avant d'être stockés. Ils font ensuite l'objet d'une évaluation par les chefs de production permettant de classer les fournisseurs par qualité et degré de satisfaction.

5.2.2 Processus de traitement des commandes client

Lorsqu'un client passe une commande, elle est reçue par le service commercial. Celui-ci l'enregistre et la transmet au service infographie lorsque cela est nécessaire. Ce dernier traite la commande, crée le design des emballages selon les besoins du client avant de la passer à l'atelier de production concerné. Une fois la commande produite et livrée, le service commercial établit la facture et l'envoie au client. Le recouvrement est effectué par le service qui en a la charge.

5.2.3 Processus de production

La société produit des emballages et des produits en plastique. Elle utilise plusieurs procédés différents :

- le moulage par injection : c'est le procédé de fabrication par lequel la matière plastique à l'état fluide est pressée dans un moule où elle se solidifie. Les produits obtenus sont des emballages solides, des casiers agricoles, des casiers à bouteilles, des seaux, des pots de conditionnement destinés à l'Industrie, des articles de ménages entre autres ;
- le moulage par extrusion et façonnage : un mélange plastique fluide est comprimé de façon continue et contraint de passer au travers d'une filière chauffée dont la forme détermine le profil à obtenir. Les produits obtenus sont des gaines et films thermo rétractables, des films de paillage, des bâches, de la sacherie standard, des sachets de reforestation, et d'une manière générale tous emballages souples en polyéthylène et des tubes orange pour l'électricité, lanières, passe poil entre autres ;
- le complexage ou lamination : on procède au contre - collage de films fabriqués à partir de matières premières différentes. Cela permet d'obtenir des films techniques hautes barrières destinés principalement au conditionnement des produits alimentaires ;
- l'impression sérigraphique et flexographique : tous les produits fabriqués sont, selon leur nature, imprimés par passage sérigraphiques, en général pour les produits injectés, ou suivant le procédé flexographique pour les films ou les complexes ;
- le thermoformage : c'est une technique qui consiste à prendre un matériau, notamment le plastique, sous forme de plaque ou de bobine, à le chauffer pour le ramollir. Le matériau ramolli est placé dans un moule puis refroidi et démoulé. Les produits obtenus sont des gobelets en plastiques thermorésistants, des pots de yaourt entre autres.

Chaque procédé de fabrication est spécifique et nécessite un processus de fabrication particulier. Cependant, un processus de fabrication général des produits peut être établi sans tenir compte des spécificités de chaque procédé de fabrication. On obtient ainsi un processus

sommaire de fabrication. La production est planifiée suivant les commandes reçues ou l'objectif de vente préétabli. Elle est lancée et suivie par le chef de production. Les différents ateliers produisent les emballages requis imprimés ou non imprimés. Les produits à imprimer sont préparés et envoyés à l'impression. Ils sont ensuite conditionnés et stockés. Il en est de même pour les produits non imprimés. Les déchets issus de la production sont recyclés afin d'être réutilisés. Les produits finis font l'objet d'un contrôle par le service qualité avant d'être livrés aux clients. Une fois les commandes livrées et les factures envoyées, il est procédé à l'établissement d'un échéancier suivant les délais de paiement et au recouvrement des créances.

Ces différents processus permettent de déterminer les activités.

5.2.4 Liste des activités et dictionnaire des activités

En se basant sur les processus cités ci-dessus, sur les entretiens et sur les manuels de procédures de l'entreprise, nous avons pu établir une liste des activités de l'entreprise. Les activités retenues sont au nombre de 13 et constituent des macro-activités. Il a été convenu avec le Directeur financier et comptable et le Directeur d'usine de ne retenir que ces macro-activités pour un début, afin de ne pas surcharger le système.

Le tableau suivant retrace les activités retenues :

Tableau 12 : Liste des activités

Code	Nom	Définition	Clients	Fournisseurs	Acteurs	Ressources consommées
P1	Processus d'achat des matières premières et matières consommables					
A1	Gérer les fournisseurs	Il s'agit d'établir et mettre à jour la base de données fournisseurs, sélectionner les offres et passer et confirmer les commandes	Direction achats	Atelier, Direction ou service concernés	Directrice des achats	Fournitures de bureau, frais de télécommunication, électricité, personnel permanent
A2	Traiter les demandes d'achat et les commandes fournisseurs	Les commandes fournisseurs sont enregistrées et suivies afin d'établir un planning de réception des commandes et un échéancier de	Atelier, Direction ou service concernés, transit comptabilité	Direction achats	Assistante de la directrice des achats	Fournitures de bureau, frais de télécommunication, électricité, personnel permanent

		règlement fournisseurs				
A3	Réceptionner les biens commandés	Les biens commandés sont reçus et il est effectué un contrôle en qualité et en quantité par rapport aux commandes passées. Ils sont ensuite stockés	Atelier, Direction ou service concernés	Transit, Direction achats	Responsable de la direction, du service ou de l'atelier concernés, magasinier	Fournitures de bureau, frais de télécommunication, électricité, personnel permanent, transport
A4	Gérer les clients	Il s'agit d'établir et de mettre à jour une base de données clients, d'effectuer la facturation	Clients	Direction commerciale	Directeur commercial, agents commerciaux	Fournitures de bureau, frais de télécommunication, électricité, personnel permanent
P2	Processus commercial					
A5	Traiter les commandes clients	Les commandes sont reçues puis	Service infographie,	Clients	Agents commerciaux,	Fournitures de bureau, frais de

		enregistrées et transmises soit à l'infographie soit à la production.	ateliers de production, clients		infographes, chef de production	télécommunication, électricité, personnel permanent, transport
A13	Effectuer le recouvrement des créances	Les créances sont recouvrées suivant un échéancier préétabli	Direction financière et comptable	Direction commerciale	La chargée du recouvrement	Personnel permanent, électricité, fournitures de bureau, frais de télécommunication
P3	Processus production					
A6	Produire les emballages	La production est planifiée puis lancée suivant ce planning. Elle est supervisée afin de s'assurer du respect des procédés de fabrication et du planning établi	Direction technique	Direction commerciale	Chef de production, ouvriers	Fournitures de bureau, frais de télécommunication, électricité, personnel permanent, personnel journalier, eau, consommables, matières premières, transport
A7	Traiter les déchets	Les déchets issus de la production sont	Direction technique	Ateliers de production	Chef de production,	Electricité, eau, personnel permanent, personnel

		préparés puis recyclés afin d'être réutilisés			responsable du recyclage, magasinier	journalier, transport
A8	Gérer le personnel technique	Il s'agit d'établir la liste des ouvriers journaliers et celles des permanents, d'effectuer le paiement des salaires	Direction technique, comptabilité	Ressources humaines	Chefs de production, chef du personnel	Personnel permanent, électricité, frais de télécommunication, fournitures de bureau
A9	Gérer la maintenance et l'entretien des machines et équipements	Un planning est établi suivant les informations relatives à chaque machine et équipement. La maintenance des équipements et machines se fait suivant le planning établi. Lorsqu'une	Ateliers, Directions ou services concernés	Direction technique	Techniciens, électriciens	Personnel permanent, entretien et maintenance, électricité, eau, transport

		panne survient, l'équipement concerné subit une réparation.				
A10	Gérer les nomenclatures	La gestion de la production assistée par ordinateur permet d'obtenir pour le planning de production les produits et les biens nécessaires à leur fabrication.	Direction technique	Ateliers de production	Chargés de la gestion de la production, chefs de production	Personnel permanent, électricité, frais de télécommunication
A11	Effectuer un contrôle de qualité et de conformité	Les produits finis ou semi-finis sont contrôlés avant livraison afin de vérifier qu'ils ne présentent aucun défaut de fabrication,	Clients	Direction technique	Responsable qualité	Personnel permanent

		qu'ils sont conformes aux commandes des clients				
A12	Effectuer la livraison des commandes	Les produits finis sont livrés aux clients conformément aux commandes	Clients	Direction technique, Direction commerciale	Les chauffeurs, les coursiers	Personnel permanent, transport, fournitures de bureau, frais de télécommunication

Source : Nous-mêmes

La liste des activités nous a permis de concevoir le dictionnaire des activités représenté par un tableau en annexe 5 à la page 99.

5.3 Identification et rattachement des ressources aux activités

La production d'emballages nécessite des ressources directement rattachées aux produits et des ressources indirectes. Les matières premières, les matières consommables, la main d'œuvre directe, l'énergie constituent des ressources directes. Les ressources indirectes sont composées des salaires de l'ensemble du personnel, des amortissements et des autres charges.

La SIMPA dispose de 280 employés permanents et de 493 employés journaliers. Ils constituent ses ressources humaines et sont répartis à travers les différentes activités. Elle dispose aussi de ressources matérielles constituées de matériels techniques d'exploitation tels que des presses à injecter ou les machines d'impressions entre autres, de matériels électriques, informatiques et de fournitures de bureau comme du papier d'impression, de l'encre, des stylos à bille, des carnets de notes, entre autres. Elle utilise des matières premières comme le polyéthylène et des matières consommables comme les colorants dans la production. L'entretien et la maintenance de ses équipements requiert parfois l'expertise de prestataires et constituent des charges à prendre en compte.

Le rattachement des ressources consommées aux activités se fera dans le paragraphe suivant.

Tableau 12 : Ressources consommées

Ressources	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus
Matières premières	Kilogrammes consommés, franc d'achat	Kilogrammes consommés
Personnel permanent	Kilogrammes de produits fabriqués, heures de présence	Kilogrammes de produits fabriqués
Personnel journalier	Temps consacré à chaque activité	Temps consacré à chaque activité
Consommables	Kilogrammes consommés, franc d'achat	Kilogrammes consommés
Fournitures de bureau	Nombre d'heures de travail, effectif du personnel	Effectif du personnel
Electricité	Temps moyen d'utilisation, kilowattheure (kWh) consommé	Kilowattheure (kWh) consommé
Eau	M ³ consommés	M ³ consommés
Transport	Temps consacré à chaque activité, distance en kilomètres parcourus	Distance en kilomètres parcourus
Frais de télécommunication	Temps de communication, effectif du personnel	Effectif du personnel
Entretien et maintenance	Nombre de machines, fréquence de maintenance, surface utilisée	Fréquence de maintenance

Source : Nous-mêmes

Les ressources susmentionnées sont consommées par les activités. Afin d'obtenir le coût total des ressources consommées par une activité, il convient de faire la somme des coûts des ressources qui permettent sa réalisation. Les ressources sont rattachées soit directement aux activités soit par inducteurs d'activités lorsqu'elles sont consommées par plusieurs activités à la fois. Le tableau suivant représente la matrice Activités/Ressources :

Tableau 13 : Matrice activité/ressources

Activités Ressources	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13
Matières premières						X							
Personnel permanent	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Personnel journalier						X	X						
Consommables						X							
Fournitures de bureau	X	X	X	X	X	X		X				X	X
Amortissement des équipements	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Electricité	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X
Eau						X	X		X				
Transport			X			X	X		X			X	
Frais de télécommunication	X	X	X	X	X	X		X	X	X		X	X
Entretien et maintenance									X				

Source : Nous-mêmes

Une fois les inducteurs de ressources déterminés, il convient d'identifier les inducteurs d'activités.

5.4 Identification des inducteurs d'activités

Les inducteurs d'activités permettent de mesurer la consommation des activités par les objets de coûts. Ils pourraient s'apparenter à des unités d'œuvre. Les interviews, l'analyse documentaire et l'observation nous ont permis de déterminer les inducteurs d'activité. Ils sont récapitulés dans le tableau suivant :

Tableau 14 : Les inducteurs d'activités

Codes	Activités	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus
A1	Gérer les fournisseurs	Nombre de références, nombre de fournisseurs	Nombre de fournisseurs
A2	Traiter les demandes d'achat et les commandes fournisseurs	Nombre de dossiers traités, nombre de références, nombre de fournisseurs, temps de traitement des dossiers en heures	Temps de traitement des dossiers en heures
A3	Réceptionner les biens commandés	Kilogramme de biens reçus, nombre de dossiers traités	Kilogrammes de biens reçus
A4	Gérer les clients	Nombre de clients, chiffre d'affaires par clients	Nombre de clients
A5	Traiter les commandes clients	Nombre de clients, nombre de dossiers traités, temps de traitement des dossiers en heures	Nombre de clients
A6	Produire les emballages	Temps de production, kilogrammes produits, nombre d'emballages produits	Kilogrammes produits

A7	Traiter les déchets	Kilogrammes de déchets traités	Kilogrammes de déchets traités
A8	Gérer le personnel technique	Effectif du personnel technique	Effectif du personnel technique
A9	Gérer la maintenance et l'entretien des machines et équipements	Fréquence de la maintenance, nombre de machines	Fréquence de la maintenance
A10	Gérer les nomenclatures	Nombre de produits, nombre de références	Nombre de produits
A11	Effectuer un contrôle de qualité et de conformité	Nombre de contrôles effectués	Nombre de contrôles effectués
A12	Effectuer la livraison des commandes	Nombre de livraisons effectuées, kilomètres parcourus	Nombre de livraisons effectuées
A13	Effectuer le recouvrement des créances	Nombre de clients relancés, nombre de clients fréquentés	Nombre de clients relancés

Source : Nous-mêmes

Les inducteurs retenus ont été obtenus avec la collaboration du personnel de la SIMPA notamment le Directeur d'usine, les chefs de production et le personnel administratif selon les informations disponibles.

Une fois les inducteurs définis, il faut déterminer leur volume. Il permettra le calcul du coût unitaire des différents inducteurs obtenu par le rapport entre somme des charges consommées par l'activité sur le volume total de l'inducteur. Le tableau suivant représente le modèle de calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités :

Tableau 15 : Calcul du coût des inducteurs d'activités

Codes	Activités	Total ressources	Inducteurs retenus	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur
A1	Gérer les fournisseurs	A	Nombre de fournisseurs	X	A/X
A2	Traiter les demandes d'achat et les commandes fournisseurs	B	Temps de traitement des dossiers en heure	Y	B/Y
A3	Réceptionner les biens commandés	C	Kilogrammes de biens reçus	Z	C/Z
A4	Gérer les clients	-	Nombre de clients	-	-
A5	Traiter les commandes clients	-	Nombre de clients	-	-
A6	Produire les emballages	-	Kilogrammes produits	-	-
A7	Traiter les déchets	-	Kilogrammes de déchets traités	-	-
A8	Gérer le personnel technique	-	Effectif du personnel technique	-	-
A9	Gérer la maintenance et l'entretien des machines et équipements	-	Fréquence de la maintenance	-	-
A10	Gérer les nomenclatures	-	Nombre de produits	-	-
A11	Effectuer un contrôle de qualité et de conformité	-	Nombre de contrôles effectués	-	-

A12	Effectuer la livraison des commandes	-	Nombre de livraisons effectuées	-	-
A13	Effectuer le recouvrement des créances	-	Nombre de clients relancés	-	-

Source : Nous-mêmes

Après avoir calculé le coût unitaire des inducteurs, nous allons déterminer le coût de revient des objets de coûts en leur allouant le coût des activités.

5.5 Calcul du coût de revient des objets de coût

Afin de calculer le coût de revient des objets de coût, il est nécessaire de procéder à la définition des objets de coûts. Les objets de coûts peuvent être des produits, des lignes de produits, des services entre autres. Nous proposons de retenir comme objets de coûts dans le cadre de notre étude, les emballages fabriqués par l'entreprise. Ce choix se justifie par le fait que les emballages rigides, souples et thermoformés relatifs aux secteurs de l'agroalimentaire, de la chimie, de la brasserie, de la micro-industrie alimentaire, des produits ménagers représentent plus de 80% du chiffre d'affaires de la SIMPA en 2012. Les 30% restants sont partagés entre les emballages à caractère agricole et la fourniture d'équipements.

Nous pouvons ainsi citer quelques objets de coûts comme suit :

- les casiers à bouteilles destinés aux brasseries,
- les seaux, boîtes, et pots de conditionnement destinés à l'industrie agroalimentaire comme les pots de pâte à tartiner ;
- les seaux, bassines ménagers ;
- les bouteilles destinés à l'industrie chimique notamment les bouteilles d'eau de javel ;
- les seaux et les pots destinés à l'industrie chimique notamment les seaux de peinture, les pots de produits cosmétiques ;
- les bouteilles destinées à l'industrie agroalimentaire comme les bouteilles de boissons gazeuses ;
- les emballages souples sous forme de sachets, de sticks destinés à l'industrie agroalimentaire comme les sachets de lait en poudre, les sticks de bouillon en poudre ;

- les emballages souples sous forme de sachets destinés à l'industrie chimique tels que les sachets de lessive en poudre, les sticks d'eau de javel ;
- les articles souples et rigides de publicité tels que les bassines et les sachets imprimés ;
- les emballages thermoformés semi-rigides comme les gobelets de café standards, les gobelets industriels.

Des objets de coûts ainsi définis, nous avons choisi les gobelets de café standards issus du thermoformage pour illustrer le calcul du coût de revient.

Après la définition des objets de coûts, nous calculerons le coût des inducteurs d'activités qui correspond au coût de l'activité. Le coût de revient d'un objet de coût sera obtenu en faisant la somme des coûts des activités qu'il utilise.

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

Tableau 16 : 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
Casier de bouteilles	A1	XA1	A	A * XA1	
	A2	XA2	B	B * XA2	
	A3	XA3	C	C * XA3	
	A4	XA4	-	-	
	A5	XA5	-	-	
	A6	XA6	-	-	
	A7	XA7	-	-	
	A8	XA8	-	-	
	A9	XA9	-	-	
	A10	XA10	-	-	
	A11	XA11	-	-	
	A12	XA12	-	-	
	A13	XA13	-	-	
COUT TOTAL					

Source : Nous-mêmes

Le nombre d'inducteurs correspond à la mesure de celui-ci par activité. Par conséquent, le nombre d'inducteurs par objet de coûts est la somme des inducteurs des activités qu'il utilise.

Nous allons calculer le coût de l'objet de coûts « gobelets de café standard » produits au mois de juillet 2013 comme exemple. Le montant total des ressources consommées au mois de juillet 2013 se trouve en annexe 6 à la page 101.

Le calcul du coût des inducteurs se fait dans le tableau suivant :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 17 : Calcul du coût des inducteurs des gobelets de café standards

Codes	Activités	Total ressources en francs CFA	Inducteurs retenus	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur en francs CFA
A1	Gérer les fournisseurs	19 017 254	Nombre de fournisseurs	3	6 339 084,59
A2	Traiter les demandes d'achat et les commandes fournisseurs	19 017 254	Temps de traitement des dossiers en heure	115	165 367,42
A3	Réceptionner les biens commandés	19 169 814	Kilogrammes de biens reçus	22 733	843,26
A4	Gérer les clients	19 017 254	Nombre de clients	30	633 908,46
A5	Traiter les commandes clients	19 017 254	Nombre de clients	30	633 908,46
A6	Produire les emballages	194 325 546	Kilogrammes produits	143 000	1 358,92
A7	Traiter les déchets	13 926 036	Kilogrammes de déchets traités	49 000	284,20
A8	Gérer le personnel technique	19 017 254	Effectif du personnel technique	25	760 690,15
A9	Gérer la maintenance et l'entretien des machines et équipements	19 109 115	Fréquence de la maintenance	3	6 369 704,83
A10	Gérer les nomenclatures	1 741 567	Nombre de produits	2	870 783,38
A11	Effectuer un contrôle de qualité et de conformité	1 577 325	Nombre de contrôles effectués	25	63 093,00
A12	Effectuer la livraison des commandes	19 017 254	Nombre de livraisons effectuées	20	950 862,69
A13	Effectuer le recouvrement des créances	19 017 254	Nombre de clients relancés	10	1 901 725,38

Source : Nous-mêmes

Tableau 18 : Calcul du coût de revient des gobelets de café standards

Objets de coûts	Codes activités	Coût unitaire de l'inducteur en francs CFA	Nombre d'inducteurs	Coût total de l'activité en francs CFA
Gobelets de café standards	A1	6 339 084,59	3	19 017 254
	A2	165 367,42	115	19 017 254
	A3	843,26	22 733	19 169 814
	A4	633 908,46	30	19 017 254
	A5	633 908,46	30	19 017 254
	A6	1 358,92	143 000	194 325 546
	A7	284,20	49 000	13 926 036
	A8	760 690,15	25	19 017 254
	A9	6 369 704,83	3	19 109 115
	A10	870 783,38	2	1 741 567
	A11	63 093,00	25	1 577 325
	A12	950 862,69	20	19 017 254
	A13	1 901 725,38	10	19 017 254
COUT TOTAL				382 970 178
Nombre de gobelets de café standard produits : 51 071 428				
COUT UNITAIRE				7,49

Source : Nous-mêmes

5.6 Perspectives de mise en place de la démarche ABC

Pour mener à bien ce projet, il faut une équipe de projet. Nous suggérons que l'équipe de projet soit composée comme suit :

Tableau 19 : Membres de l'équipe de projet

Membres de l'équipe	Contribution attendue
Directeur d'usine	Connaissance sur les processus et les procédures de production
Chef de production	Connaissance sur le design des produits
Ingénieur de production	Connaissance sur l'architecture des processus de fabrication
Contrôleur de gestion	Connaissance sur les sources d'information et les besoins
Directeur des achats	Connaissance sur les fournisseurs et les propriétés des matières premières
Directeur informatique	Connaissance sur le système d'information, les bases de données et la technologie informatique
Consultant	Aide à "vendre" la philosophie de la méthode ABC et apporte l'expertise nécessaire

Source : Nous-mêmes

La mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC n'étant pas encore effective au sein de la SIMPA, nous suggérons un chronogramme de mise en œuvre comme suit sur une durée d'un an soit quatre (4) trimestres :

Tableau 20 : Proposition d'un planning de mise en œuvre de la démarche ABC/ABM

Activités	T 1	T 2	T 3	T 4
Définition des objectifs, des objets de coûts et des processus	X			
Analyse des activités, établissement et validation du dictionnaire d'activités	X			
Détermination des inducteurs de coûts	X			
Installation du logiciel, formation des utilisateurs		X		
Calcul des coûts de revient des objets de coûts		X		
Définition des indicateurs de performance, élaboration d'un tableau de bord prospectif et évaluation des performances des activités			X	
Conduite du changement, évaluation des résultats de la méthode ABC et mise en œuvre des actions d'amélioration			X	
Mise en place d'un système budgétaire				X

Source : Nous-mêmes

Ce projet nécessitera des coûts de mise en œuvre importants dans la mesure où l'acquisition d'un logiciel spécialisé, le recrutement de personnel et la formation des employés seront nécessaires. En effet, le Directeur général, le Directeur financier et comptable et le Directeur d'usine ont opté pour l'acquisition et l'utilisation d'un logiciel spécialisé. De plus, l'entreprise ne dispose pas, actuellement, du contrôle de gestion. Ainsi, nous suggérons la création d'un service ou d'une direction du contrôle de gestion et le recrutement d'un contrôleur de gestion afin de faciliter l'implémentation d'un système de comptabilité par activités et l'atteinte des objectifs fixés par la Direction. De même, les employés utilisateurs de ce système devront être formés afin de pouvoir l'utiliser de manière efficace et efficiente.

L'entreprise devra donc envisager un budget comprenant les rubriques suivantes :

- coût du logiciel spécialisé ;
- recrutement de nouveaux employés ;
- formation du personnel.

Une fois définis les objectifs et la codification analytique, la conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC suit trois (3) grandes étapes.

La première concerne l'identification des activités. Elle nous a permis d'établir un dictionnaire des activités comportant 13 activités constituant les processus achats, commercial et production.

La deuxième étape est relative à l'identification et à l'allocation des ressources consommées par les différentes activités retenues.

La dernière étape consiste à calculer le coût des objets de coûts grâce aux inducteurs d'activités. Nous avons ainsi réalisé un modèle de calcul du coût des objets de coûts et nous l'avons appliqué, à titre d'exemple, à un objet de coûts.

Une fois le modèle ABC conçu, validé et appliqué au sein de l'entreprise, il nous semble important de changer l'organisation de l'entreprise dans un prolongement de la méthode ABC. En effet, cette dernière permet d'obtenir les coûts des objets de coûts ainsi que des activités qui leur sont rattachées de même que les facteurs explicatifs de ces coûts. Il devient alors possible d'effectuer des analyses afin de déterminer les activités créatrices de valeurs, les produits peu rentables ou de déterminer les coûts cachés dans une optique d'amélioration continue et de pilotage de la performance.

Ainsi, à la suite de la conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC, nous allons traiter de la gestion par activités encore appelée méthode ABM avant de finir par les recommandations.

Chapitre 6 : La méthode activity based management (ABM) et les recommandations concernant la conception et la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM

Ce chapitre s'articulera autour de deux grandes sections. La première traitera de la démarche ABM. Cette dernière nous paraît importante dans la mesure où elle s'inscrit dans la continuité de la méthode ABC.

La seconde section sera consacrée aux recommandations et diverses orientations que nous formulons au regard de notre étude à l'endroit de la SIMPA.

6.1 La méthode Activity Based Management (ABM)

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

Elle peut se dérouler en trois (3) grandes étapes que sont l'analyse des activités, l'analyse des facteurs de causalité et l'amélioration des performances.

6.1.1 L'analyse des activités

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

6.1.1.1 L'analyse par type d'activités

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

- les activités de conception qui sont des activités à caractère non répétitif d'étude, d'ingénierie et d'organisation effectuées préalablement aux activités de production. La performance de ces activités se mesure grâce à la performance des activités de production ;
- les activités de réalisation qui ont un caractère répétitif et sont généralement des activités de production en rapport direct avec l'objet de l'entreprise. Leur performance

est aisément mesurable. C'est le cas des activités telles que l'A6 « produire les emballages » et l'A7 « traiter les déchets » ;

- les activités de maintenance qui ont un rapport avec l'entretien et le bon fonctionnement des autres activités de l'entreprise. C'est le cas de l'activité A9 « gérer et effectuer la maintenance des machines et équipements » qui permet la bonne marche des machines de production ;
- les activités discrétionnaires qui sont des activités ponctuelles. Elles ont un caractère non récurrent et ne surviennent que sur décisions précises. Nous n'en avons pas trouvées au sein de l'entreprise.

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

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

Comme activité primaire, il y a l'activité A6 « produire les emballages » qui est rattachée à l'objet de coût « emballages rigides ». Comme activités secondaires, nous pouvons en exemple citer les activités A3 « réceptionner les biens commandés » et A9 « effectuer la maintenance et l'entretien des machines et équipements » qui viennent en support des autres activités.

L'analyse des différentes activités de la SIMPA fait ressortir un nombre important d'activités de réalisation qui sont au nombre de dix (10) et une activité de maintenance. Les activités de conception se retrouvent généralement au sein de la Direction générale et de la Direction technique et concernent l'installation, la mise en route, les essais et la formation relative à de nouvelles machines de production. Nous n'avons pu déterminer d'activités discrétionnaires au sein de l'entreprise.

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

6.1.1.2 L'analyse selon la valeur ajoutée

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

L'analyse selon la valeur ajoutée apportée par les activités permet de les classer en trois (3) catégories que sont :

- les activités à valeur ajoutée pour les clients qui sont à même de procurer satisfaction aux clients. Elles dépendent de la bonne marche de l'entreprise et constituent un avantage concurrentiel pour celle-ci ;
- les activités de soutien à valeur ajoutée pour les clients qui, si elles ne sont pas directement perçues par le client, sont indispensables au fonctionnement des processus. Elles nécessitent la maîtrise des coûts qui leur sont liés et doivent être effectuées avec efficacité ;
- les activités à valeur ajoutée inexistante pour le client ne procurent aucun avantage aux clients. Elles ne sont pas d'une grande utilité et devraient être soit réduites soit sous-traitées soit éliminées.

Dans le cadre de nos travaux, les activités A6 « produire les emballages » et A7 « traiter les déchets » sont des activités à valeur ajoutée parce qu'elles satisfont aux exigences du client. Elles permettent de satisfaire le besoin en emballages de ce dernier et un coût moindre du fait de la réutilisation des déchets.

Les activités telles que l'A5 « traiter les commandes clients » et l'A9 « effectuer la maintenance et l'entretien des machines et équipements » ne sont pas directement liées à la production des emballages mais sont indispensables au bon fonctionnement des processus. Elles sont des activités de soutien à valeur ajoutée pour le client.

L'activité A13 « effectuer le recouvrement des créances » n'apporte aucune valeur ajoutée aux clients. Elle est cependant nécessaire à la réalisation des bénéfices de l'entreprise. Elle doit donc être maîtrisée afin d'engendrer le moins de coûts possible.

6.1.1.3 L'analyse selon la consommation des ressources

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

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

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

6.1.2 L'analyse des facteurs de causalité

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

Prenons l'exemple de l'activité A11 « effectuer un contrôle de qualité et de conformité ». Elle est une activité qui apporte de la valeur au client mais qui est parfois mal exécutée. En effet, il arrive que des clients refusent de payer parce qu'il manque des parties de leurs commandes ou que celles-ci soient défectueuses comme des couvercles manquants ou de taille trop petite. Ce dysfonctionnement serait dû à un défaut de communication adéquate entre le responsable du service qualité en charge des contrôles, les ateliers de production et la Direction commerciale, à un manque de personnel et à une mauvaise organisation. Il serait donc judicieux d'instaurer un système de communication efficace afin que chaque partie puisse avoir accès aux informations nécessaires en temps opportun, de réorganiser le service en charge de la qualité et de se doter d'un personnel supplémentaire en charge des contrôles susmentionnés afin d'optimiser l'activité A11.

6.1.3 L'amélioration des performances

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

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

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

Le balanced scorecard s'articule autour de quatre (4) perspectives : financière, client, processus internes, innovation et apprentissage comme l'illustre le tableau suivant :

Tableau 21 : Indicateurs de performance par axe

Axe	Question déterminante de la performance à traduire en indicateurs	Exemples d'indicateurs
Financier	En cas de succès, quelle réussite pour les actionnaires ?	<ul style="list-style-type: none"> • Croissance des ventes • Rentabilité commerciale • Valeur actionnariale
Client	Quelle gestion des clients pour la réussite des stratégies ?	<ul style="list-style-type: none"> • Coût de production • Coût de distribution • Temps de réalisation
Processus internes	Quels sont les processus à maîtriser pour apporter le maximum de satisfaction aux clients ?	<ul style="list-style-type: none"> • Investissements en recherche et développement • Productivité • Pourcentage de ventes réalisées avec de nouveaux produits
Innovation et apprentissage	Comment continuer à s'améliorer et créer plus de valeur ?	<ul style="list-style-type: none"> • Procédés brevetés • Taux de satisfaction des employés • Disponibilité des informations

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

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

Tableau 22 : Indicateurs de performance des activités

Codes	Activités	Indicateurs de performance	Observations
A1	Gérer les fournisseurs	Coût d'achat des matières	Il permet de s'assurer que seules les offres des fournisseurs les plus avantageuses sont retenues
A2	Traiter les demandes d'achat et les commandes fournisseurs	Durée de livraison, délais de traitement des demandes d'achat	Il permet de s'assurer que les demandes d'achats sont traitées et que les commandes sont reçues dans les meilleurs délais sans retard
A3	Réceptionner les biens commandés	Pourcentage de matières non utilisables	Le contrôle des matières reçues permet de s'assurer d'avoir des matières conformes aux commandes et utilisables.
A4	Gérer les clients	Délais d'émission des factures, nombre de réclamations clients	Ces indicateurs permettent d'avoir l'assurance que la facturation s'effectue en temps opportun et que les clients subissent le moins de désagrément possible
A5	Traiter les commandes clients	Délais de traitement des commandes clients	Il permet d'apprécier la performance du circuit de traitement des commandes clients

A6	Produire les emballages	Tonnage d'emballages fabriqués	Il permet de mesurer l'efficacité de l'outil de production
A7	Traiter les déchets	Tonnage de déchets traités	Cela permet de mesurer le bon fonctionnement du système de recyclage des déchets
A8	Gérer le personnel technique	Taux d'absentéisme, rythme de fonctionnement des ateliers, productivité	On obtient l'assurance que le personnel technique est motivé et géré de sorte que les ateliers tournent de jour comme de nuit pour une productivité maximale
A9	Gérer la maintenance et l'entretien des machines et équipements	Délais d'intervention sur les pannes, nombre de dysfonctionnements relevés, temps moyen d'entretien	Ils permettent de s'assurer du bon fonctionnement des machines et des équipements
A10	Gérer les nomenclatures	Délais d'approvisionnement	La gestion des nomenclatures doit pouvoir permettre la planification des approvisionnements et l'ordonnancement de la production dans la mesure où elle fournit les informations sur la production en faisant ressortir les liens entre les composants et les

			produits
A11	Effectuer un contrôle de qualité et de conformité	Taux de retour clients	Cet indicateur permet de vérifier l'efficacité des contrôles effectués avant livraison aux clients
A12	Effectuer la livraison des commandes	Délais de livraison	Le respect des délais de livraison est important pour la satisfaction des clients
A13	Effectuer le recouvrement des créances	Indice de recouvrement des créances, pourcentage de clients ayant plus de deux factures impayées	La réalisation de chiffres d'affaires et de bénéfices importants dépend de l'efficacité du recouvrement

Source : Nous-mêmes

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

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

6.2 Les recommandations

Il nous a paru important, au terme de nos travaux, de formuler quelques suggestions à l'endroit des organes de direction de la SIMPA. Les recommandations seront de deux types : pour la conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC et pour sa mise en place.

6.2.1 Recommandations pour la conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC

Le projet d'implantation d'une comptabilité analytique par la méthode ABC requiert l'implication de l'ensemble de l'entreprise. La Direction Générale doit être fortement

impliquée et mobiliser toutes les ressources humaines afin de mener à bien ce projet. Il serait judicieux de mettre en place une équipe de projet avec à sa tête un chef de projet faisant l'unanimité au sein du personnel. De plus, la prise en compte de la gestion du changement est primordial dans la mesure où le modèle ABC inclus un changement d'organisation et des méthodes de travail préexistantes.

Ce projet nécessitera la création d'outils de collecte des informations nécessaires à la comptabilité par activités et la mise en place d'un système de reporting devra être envisagée. Nous avons remarqué qu'il n'existait aucune structure en charge de l'audit interne, de même que pour le contrôle de gestion. Nous recommandons à la Direction Générale de se doter d'un service d'audit interne et d'un service de contrôle de gestion. Cela lui permettrait de s'assurer du degré de maîtrise de ses opérations, d'avoir des informations permettant la prise de décisions, de se doter d'un système budgétaire, de pouvoir effectuer des prévisions, relever et analyser les éventuels écarts et de s'inscrire dans une dynamique d'amélioration continue.

6.2.2 Recommandations pour la mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC

Afin de faciliter la mise en place de la comptabilité par activités et son utilisation, nous recommandons l'acquisition d'un logiciel spécialisé ou comportant un module de comptabilité par activités. En effet, le module de comptabilité analytique existant dans le système d'information de gestion actuel de la SIMPA n'est pas paramétré et ne semble pas adapté à la méthode ABC. De plus, considérant le nombre important de produits fabriqués et de clients, il serait plus judicieux pour l'entreprise de se doter d'un logiciel spécialisé ABC que de se servir d'un tableur tel que Microsoft Excel.

Considérant le caractère technique de ce système de comptabilité analytique, nous recommandons que le personnel soit formé à son utilisation notamment les agents les plus aptes à la recevoir.

Nous avons remarqué que le personnel, notamment administratif est insuffisant par rapport aux tâches à accomplir. Dans l'idéal, il faudrait procéder à des recrutements afin de faciliter la réalisation des activités.

Cela va sans aucun doute entraîner des coûts pour la SIMPA. Cependant, ces actions lui seront bénéfiques à long terme.

Une fois le modèle ABC installé dans l'entreprise, il serait bénéfique de définir et de valider les objectifs managériaux avec les dirigeants et les équipes. Il faudrait s'assurer que le consensus autour de la méthode ABC soit total car cela implique une réorganisation dans les façons de faire et de penser. Il est important de faire de la Direction Générale un sponsor fort et de recevoir l'acceptation des autres acteurs de l'entreprise autour des résultats obtenus par la méthode ABC.

La démarche ABC/ABM permet une nouvelle manière de gérer l'entreprise à travers ses processus et ses activités. De plus, la définition d'indicateurs de performance et l'utilisation du balanced scorecard permettent de s'assurer que les activités sont réalisées de manière efficace et efficiente et d'engager des actions correctrices dans le cas contraire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Aux termes de nos travaux, nous pouvons constater que le choix de la conception et de la mise en place de la comptabilité analytique par la méthode ABC au sein de la SIMPA est opportun. En effet, en sa qualité de leader sur le secteur des emballages en plastique et considérant l'importance de ses activités, l'amélioration de son système de gestion est importante. De plus, l'entreprise s'inscrit dans une optique de croissance. Elle vise le marché européen et s'attèle à renforcer sa présence en Afrique de l'Ouest et en Afrique Centrale.

La conception et la mise en œuvre d'une comptabilité analytique par la méthode ABC nous a permis à l'aide de divers outils d'obtenir le dictionnaire des activités de la SIMPA, d'allouer les ressources consommées par ces activités et de définir un modèle de calcul des coûts des objets de coûts.

Globalement, notre étude a connu quelques difficultés dans la collecte des données dues à l'indisponibilité de certaines informations mais a été bien accueillies par les potentiels utilisateurs.

En définitive, la SIMPA dispose de plusieurs matrices, tableau de calcul et d'analyse des coûts applicables à ses différents objets de coûts.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

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

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

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

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

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

Ce travail est la première proposition de conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC au sein de la SIMPA. Les processus de production complets étant spécifiques aux différents types d'emballages, nous n'avons pas détaillé toutes les activités de tous les processus de l'entreprise. Nous nous sommes appesantis sur les processus les plus importants et les macro-activités communes aux différents processus de production. Après avoir établi la liste des activités, déterminé et alloué les ressources consommées par les activités, nous avons établi un modèle de calcul des coûts des objets de coûts. L'étape suivante a été l'approche ABM ou la gestion par activités.

L'ABM vient compléter la méthode ABC en se basant sur les résultats procurés par cette dernière. Elle permet de déterminer les activités créatrices de valeur ajoutée pour les clients. A cette démarche, nous avons ajouté l'utilisation du balanced scorecard ou tableau de bord prospectif en rapport à la stratégie de l'entreprise et nous avons proposé des indicateurs de performance afin d'améliorer la performance de l'entreprise. Ces deux démarches sont complémentaires et permettent à l'entreprise de mesurer l'efficacité et l'efficience de ses activités dans une optique d'amélioration continue.

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

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

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG BIBLIOTHEQUE

ANNEXES :

Annexe 1 : Terminologie essentielle de la méthode ABC

Annexe 2 : Guide d'entretien

Annexe 3 : Organigramme de la SIMPA

Annexe 4 : Avantages et inconvénients de la méthode ABC/ABM

Annexe 5 : Dictionnaire des activités

Annexe 6 : Montant des ressources consommées par les activités au mois de juillet 2013

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Terminologie essentielle de la méthode ABC

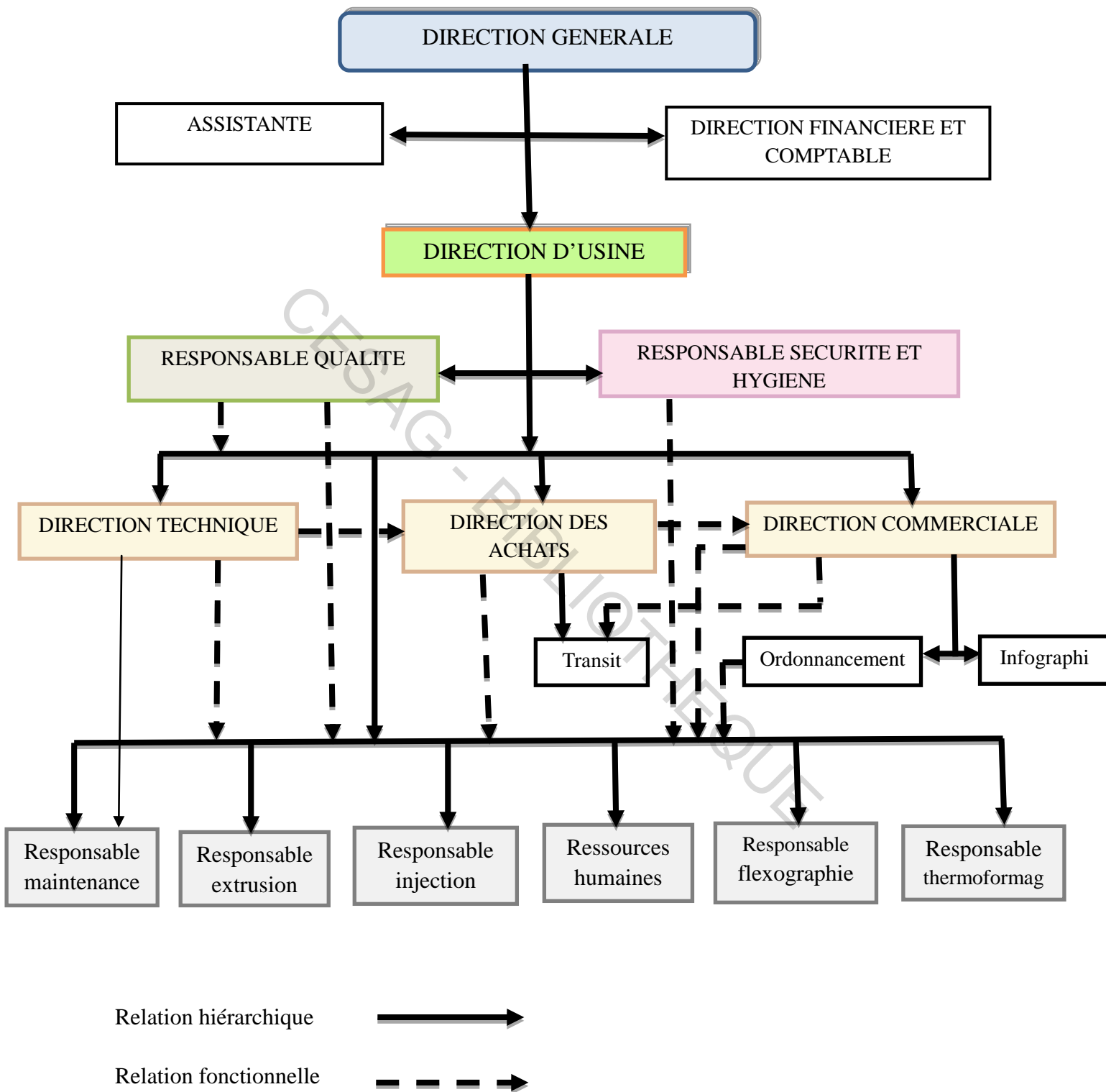
Termes	Définitions
Objet de coût	Un objet de coût est tout élément auquel on peut associer un coût.
Processus	Un processus est un ensemble d'activités liées qui s'enchaînent dans le but de fournir un output à partir d'un input.
Activité	Une activité est un ensemble de tâches homogènes accomplies par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

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

Annexe 2 : Guide d'entretien

- 1) Pouvez-vous nous décrire le processus d'achat ? Quelles sont les activités, les tâches, les acteurs ?
- 2) Pouvez-vous nous décrire les installations techniques de l'entreprise ?
- 3) Pouvez-vous nous décrire le processus de fabrication ?
- 4) Quelles sont les ressources nécessaires à la fabrication de chaque type d'emballages ?
- 5) Quel est le temps nécessaire à la réalisation de chaque activité ?
- 6) Quel est le nombre d'employés nécessaire à la réalisation d'une activité ?
- 7) Sur quelle base pourrait-on répartir les ressources communes à plusieurs activités ?
- 8) Comment répartir les consommations d'électricité de chaque type de machine ?
- 9) Comment répartir les frais de télécommunication ?
- 10) Comment répartir les frais de transport ?
- 11) Quels peuvent être, selon vous, les inducteurs de ressources et les inducteurs de performance des différentes activités ?

Annexe 3 : Organigramme de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains



Source : Manuel qualité de SIMPA (2010)

Annexe 4 : Avantages et inconvénients de la méthode ABC/ABM

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

Source : BESCOS et CAUVIN (2001 : 13)

Annexe 5 : Dictionnaire des activités

Processus d'achat des matières premières et matières consommables			
Codes	Activités	Acteurs	Tâches
A1	Gérer les fournisseurs	Directrice des achats	Etablir et mettre à jour la base de données fournisseurs, sélectionner les offres et confirmer les commandes
A2	Traiter les demandes d'achat et les commandes fournisseurs	Assistante de la directrice des achats	Enregistrer les demandes d'achats et les commandes fournisseurs correspondantes, établir un calendrier de réception des commandes
A3	Réceptionner les biens commandés	Responsable de la direction, du service ou de l'atelier concernés, magasinier	Réceptionner les biens commandés, effectuer les contrôles et stocker
Processus commercial			
A4	Gérer les clients	Directeur commercial	Etablir la base de données clients, la mettre à jour, recevoir les commandes clients, effectuer la facturation
A5	Traiter les commandes clients	Agents commerciaux, infographes, chef de production	Enregistrer les commandes clients, les transmettre au service concerné
A13	Effectuer le recouvrement des créances	La chargée du recouvrement	Etablir un échéancier, effectuer le recouvrement à l'expiration des délais de paiement clients
Processus production			
A6	Produire les emballages	Chef de production, ouvriers	Etablir le planning de production, produire les emballages
A7	Traiter les déchets	Chef de production, responsable du recyclage,	Récupérer, vendre une partie des déchets, recycler les

		magasinier	déchets récupérables, les stocker en vue d'une réutilisation
A8	Gérer le personnel technique	Chefs de production, chef du personnel	Etablir la liste des ouvriers journaliers, les payer en fin de journée
A9	Effectuer la maintenance et l'entretien des machines et équipements	Techniciens, électriciens	Etablir un planning de maintenance des machines et des équipements, effectuer la maintenance, intervenir en cas de panne
A10	Gérer les nomenclatures	Chargés de la gestion de la production, chefs de production	Traiter les données de base, créer et traiter les nomenclatures articles et les nomenclatures commandes clients
A11	Effectuer un contrôle de qualité et de conformité	Responsable qualité	Contrôler la qualité et la conformité des produits finis avant livraison
A12	Effectuer la livraison des commandes	Les chauffeurs, les coursiers	Livrer les commandes

Source : Nous-mêmes

Annexe 6 : Les ressources consommées au mois de juillet 2013

Ressources	Montants
Matières premières	22 722 350,48
Personnel permanent	64 233 788,00
Personnel journalier	19 344 705,00
Consommables	2 554 700,00
Fournitures de bureau	7 568 700,00
Electricité	292 772 142,77
Eau	997 017,73
Transport	5 256 050,00
Frais de télécommunication	4 058 500,00
Entretien et maintenance	4 560 250,00

Source : Nous-mêmes

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Livres et articles

1. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (1998), *Contrôle de gestion*, 4ème édition, Dunod, Paris, 688 pages.
2. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (2010), *DCG 11 Contrôle de gestion Manuel et applications*, 2ème édition, Editions Francis Lefebvre et Dunod, Paris, 735 pages.
3. ANTHONY Robert N. (1965), *Planning and control systems A framework for analysis*, 1ère édition, Division of Research Graduate School of Business Administration Harvard University, Boston, 180 pages.
4. BARFIELD Jesse, RAIBORN Cecily, KINNEY Michael (2001), *Cost accounting Traditions and innovations*, 4^{ème} édition, South-Western Pub, Connecticut, 988 pages.
5. BERLAND Nicolas, SIMON François-Xavier, Collectif-Editions d'Organisation (2010), *Le contrôle de gestion en mouvement Etat de l'art et meilleures pratiques – Regards croisés de professeurs et praticiens*, 1^{ère} édition, Les Editions d'Organisation, Paris, 302 pages.
6. BERLAND Nicolas, DE RONGE Yves (2011), *Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales*, Pearson, Paris, 534 pages.
7. BERTOLINI Gérard (1993), *Le temps du plastique est-il révolu*, La recherche, vol. 24 (255) : 754-757.
8. BOISVERT Hugues, LAURIN Claude, MERCEREAU Alexander (2007), *La comptabilité de management : Prise de décision et contrôle*, 4^{ème} édition, ERPI, Montréal, 541 pages.
9. BOISVERT Hugues (1998), *La comptabilité par activités*, 1^{ère} édition, ERPI, Québec, 65 pages.
10. BRAULT Réjean, GIGUERE Pierre (2003), *Comptabilité de management*, 5ème édition, Les presses de l'Université LAVAL, Québec, 891 pages.
11. DE RONGE Yves, CERRADA Karine (2012), *Contrôle de gestion*, 3^{ème} édition, Pearson, Paris, 290 pages.
12. DORIATH Brigitte, LOZATO Michel, MENDES Paula, NICOLLE Pascal (2008), *Comptabilité et gestion des organisations*, 6ème édition, Dunod, Paris, 356 pages.

13. FROST William (2005), *ABCs of Activity Based Management Crushing competition through performance improvement*, iUniverse, Lincoln, 184 pages.
14. GODARD Charles-Edouard, GODARD Séverine (2013), *Le petit contrôle de gestion*, 4ème édition, Dunod, Paris, 48 pages.
15. GOUJET Christian, RAULET Christian, RAULET Christiane (2001), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion 1 Calcul des coûts complets Analyse des coûts et des marges*, 4ème édition, Dunod, Paris, 344 pages.
16. GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francis (2012), *Comptabilité de gestion Eléments fondamentaux Méthodes classiques des coûts complets et méthodes ABC Coûts partiels Coûts préétablis et coût cible Comptabilité analytique*, 13ème édition, Gualino lextenso éditions, Paris, 239 pages.
17. HORNGREN Charles T., DATAR Srikant, RAJAN Madhav (2012), *Cost accounting A managerial emphasis*, 14ème édition, Prentice Hall, Upper Saddle River / New Jersey, 892 pages.
18. JACQUOT Thierry, MILKOFF Richard (2007), *Comptabilité de gestion Analyse et maîtrise des coûts*, 1ère édition, Dareios et Pearson Education, Paris, 322 pages.
19. KAPLAN Robert S., COOPER Robin (1998), *Cost and effect Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston/ Massachusetts, 358 pages.
20. KAPLAN Robert S., ANDERSON Steven R. (2007), *Time-driven activity based costing*, Harvard business school press, Boston, 266 pages.
21. KINNEY Michael R., RAIBORN Cecily A. (2011), *Cost accounting Foundations and evolutions*, 8ème édition, South-Western Cengage learning, Mason / Ohio, 912 pages.
22. LECLERE Didier (2011), *L'essentiel de la comptabilité analytique*, 5ème édition, Eyrolles et Editions d'organisation, Paris, 206 pages.
23. LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Daniel, SOLE Andreu (2008), *Le contrôle de gestion Organisation, outils et pratiques*, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 304 pages.

24. LORINO Philippe (1991), *Le contrôle de gestion stratégique La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 224 pages.
25. LORINO Philippe (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, 3^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 552 pages.
26. MOLHO Denis, FERNANDEZ-POISSON Dominique (2009), *Tableau de bord Outils de performance*, Eyrolles Editions d'Organisation, Paris, 200 pages.
27. NIESSEN Wilfried, CHANTEUX Anne (2005), *Les tableaux de bord et business plan*, Edipro, Liège, 367 pages.
28. PLOWMAN Brian (2001), *Activity based management: improving processes and profitability*, Gower publishing company, Hampshire, 228 pages.
29. Radcliffe S. (2007), *Consistent profitability requires advanced analytic capabilities*, *Business Director*, Communications Global Practice SAS, Cary, 120 pages.
30. RAVIGNON Laurent, BESCOS Pierre-Laurent, JOALLAND Marc, LE BOURGEOIS Serge, MALEJAC André (1998), *La méthode ABC/ABM Piloter efficacement une PME*, Editions d'Organisation et Nouvelles Editions Fiduciaires, Paris, 325 pages.
31. RAVIGNON Laurent, BESCOS Pierre-Laurent, JOALLAND Marc, LE BOURGEOIS Serge, MALEJAC André (2007), *La méthode ABC/ABM Rentabilité mode d'emploi*, 3^{ème} édition, Eyrolles Editions d'Organisation, Paris, 386 pages.
32. WEETMAN Pauline (2010), *Management accounting*, 2^{ème} édition, Financial Times Prentice Hall / PEARSON, Edinburgh Gate/ Harlow, 588 pages.

Sites internet et autres sources :

33. United States Agency International Development (USAID), West Africa Trade Hub (2007), L'offre d'emballage en Afrique de l'Ouest, <http://www.agoatoolkit.com/agoa/French/Guides%20A%20L'Export/16.pdf>
34. Consortium of advanced management international CAM-I (2013), The CAM-I glossary of Activity Based Management, <http://www.activitybasedmgmt.com/CAM-I.htm>
35. RAVIGNON Laurent (2004), La méthode ABC/ABM, <http://www.alphacen.fr/methode/methode-abc-abm.php>

36. BESCOS Pierre-Laurent, CAUVIN Eric, GOSELIN Maurice, YOSHIKAWA Takeo (2001), La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon Etude comparative, 22ème CONGRES DE L'AFC,
<http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/46/09/PDF/BESCOS-CAUVIN.pdf>
37. COMPTON Ted R. (1996), The ABC's of ABC Implementing activity based costing, The CPA Journal,
<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1996/mar96/features/implementing.htm>
38. SIMPA (2011), *Rapport d'activité de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains*
39. SIMPA (2012), *Rapport d'activité de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains*
40. SIMPA (2010), *Manuel qualité de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains*
41. SIMPA (2010), *Manuel de procédures de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains*