



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

CESAG EXECUTIVE

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 24
(2012-2013)**

Mémoire de fin d'études

THEME

**CONCEPTION D'UN SYSTEME DE CALCUL DES
COÛTS PAR LA METHODE ABC : CAS DE LA
SONIDEP**

Présenté par :

Dirigé par :

ALI ISSOUFOU Adamou

**M. ALI SAMBA
Chargé des Etudes à la
Direction de la recherche
et de la consultance-
CESAG**

OCTOBRE 2013

DEDICACE

Ce travail est dédié à mon défunt père Monsieur ALI ISSOUFOU qui fut le symbole de tout ce que je chérisse encore et toujours : perspicacité, noblesse, courage, mérite, patience et sagesse. Que ton âme repose en paix et que la terre te soit légère.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Cette étude a été réalisée grâce à la confiance, au sacrifice et au soutien de mes parents, qui n'ont ménagé ni leurs efforts ni leurs temps pour m'orienter chaque fois que de besoin. A vous ma mère, à vous mes frères et sœurs, trouvez en ces modestes lignes l'estime d'un fils, d'un frère reconnaissant.

La rédaction de ce mémoire est le fruit de la contribution et du soutien de plusieurs personnes que nous tenons à remercier. Nos remerciements s'adressent à l'endroit de :

- Monsieur IDI ANGO Ousmane, Directeur Général de la SONIDEP qui a bien voulu nous accorder le stage dans son organisation ;
- Monsieur ISSIAKA ALI Samba pour avoir accepté de diriger ce travail en lui apportant une orientation positive à travers ces remarques, ces critiques et suggestions pertinentes.
- Monsieur MOUSSA Yazi responsable du programme de DESS Audit et contrôle de gestion pour l'encadrement qu'il nous a donné ;
- Monsieur ALIO Tchindo, responsable de la mission Contrôle de gestion de la SONIDEP et tout le personnel pour leur disponibilité, mais surtout leur encadrement
- le Chef dépôt SOREY et tout le personnel pour leur étroite collaboration dans la réalisation de ce travail
- Monsieur ALI ISSOUFOU Zakari pour son soutien moral, financier et matériel
- Tout le corps professoral du CESAG, pour l'enseignement de qualité offert
- Madame HADROU Aissa et Madame ISSAKA Oumou toutes mes sœurs pour leur soutien indéfectible
- Melle ASSANE BAGNIA Hamsatou, pour son soutien, son amour et sa solidarité

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing

ABM: Activity Based Management

C/C : Camion-citerne

CAM-I : Consortium Advanced Management International

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieure en Gestion

CGA : Contrôle de Gestion et Audit

CR : Centre de Responsabilité

DACG : DESS Audit et Contrôle de Gestion

DAG : Département des Affaires Générales

DCT : Département de Commerce et Trading

DFC : Département Financière et Comptable

DL : Département Logistique

DI : Département Informatique

HSQE : Mission Hygiène Sécurité Qualité et Environnement

ISO : International Standard Organisation

KWH : Kilowatt- Heure

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique des Droits des Affaires

SONIDEP : Société Nigérienne des Produits Pétroliers

SYSCOA : Système Comptable Ouest-Africain

W/C : Wagon Citerne

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Matrice Centre de Responsabilité –processus	18
Tableau 2: Exemple de relation processus-activités	20
Tableau 3:Matrice activités-inducteurs	23
Tableau 4:Regroupement des activités ayant des inducteurs identiques	25
Tableau 5:Analyse du système d'information	48
Tableau 6: Matrice centre de responsabilité –sous-processus	52
Tableau 7: Matrice sous-processus- activités	54
Tableau 8: Répartition du personnel du dépôt de SOREY	56
Tableau 9: Les inducteurs des ressources	58
Tableau 10:Matrice activités- inducteurs d'activités	61
Tableau 11: Modèle de calcul des coûts par la méthode ABC	67

LISTE DES FIGURES

Figure N° 1: Principe de la méthode ABC	11
Figure N° 2: Modèle d'analyse	30
Figure N° 3: Organigramme de la Mission Contrôle de gestion de la SONIDEP	73

LISTE DES ANNEXES

Annexe N° 1 : Organigramme de la SONIDEP	81
Annexe N° 2: Dictionnaire des activités.....	82
Annexe N° 3: Guide d'entretien	83

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE..... i

REMERCIEMENTSii

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....iii

LISTE DES TABLEAUX.....iv

LISTE DES FIGURES.....iv

LISTE DES ANNEXES.....v

INTRODUCTION GENERALE..... 1

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE..... 7

 Chapitre 1 : la comptabilité par activités 9

 1.1 Définition de la comptabilité par activités 9

 1.2 Principe de la comptabilité par activités 10

 1.3 Objectif fondamental de la méthode ABC 11

 1.4 Les apports et les limites de la méthode ABC 12

 1.4.1 Les apports de la méthode ABC 12

 1.4.2 Les limites de la méthode ABC 13

 1.5 La gestion par activités 14

 Chapitre 2 : Démarche de conception d'un système de calcul de coûts par la comptabilité par activités 15

 2.1 La détermination des objets de coûts 17

 2.2 L'identification des processus 17

 2.3 L'identification des activités à partir des processus 19

 2.4 L'affectation des ressources aux activités 21

 2.5 L'identification des inducteurs d'activités 21

 2.6 Le groupement des activités 24

 2.7 Imputation des activités aux produits 27

 2.8 la gestion par activité ou Activity Based Management (ABM) 28

 Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche 29

 3.1 Modèle d'analyse..... 29

 3.2 La démarche de collecte de donnée 31

 3.2.1 La prise de connaissance générale de la société..... 31

 3.2.2 La prise de connaissance approfondie de du dépôt de SOREY 31

 3.3 Les outils collectes de données..... 32

 3.3.1 Les entretiens..... 32

 3.3.2 L'observation 33

 3.3.3 L'analyse documentaire 33

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE..... 35

Chapitre 4 : Présentation de la SONIDEP..... 37

 4-1 Historique, activités et mission de la SONIDEP 37

4.1.1 Historique.....	37
4.1.2 Activités	38
4.1.3 Mission	38
4.2 Organisation	39
4.2.1 Le Conseil d'Administration.....	39
4.2.2 Direction Générale	40
4.2.3 Les Missions.....	40
4.2.4 Départements.....	41
4-3 Présentation du dépôt central de SOREY	43
4.3.1 Service maintenance et sécurité	43
4.3.2 Service laboratoire.....	44
4.3.3 Service administratif et comptable.....	44
Chapitre 5 : Le système d'information de la SONIDEP	45
5.1 Présentation du système d'information de la SONIDEP.....	45
5.1.1 Le système de traitement de transaction.....	45
5.1.2 Systèmes d'informations de gestion.....	46
5.1.3 Le tableau de bord.....	46
5.2 Diagnostic du système d'information de la SONIDEP	48
Chapitre 6 : Conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC à la SONIDEP ...	49
6.1 L'analyse des activités.....	49
6.1.1 Identification des centres de responsabilités	50
6.1.2 L'identification des processus.....	51
6.1.3 Identification des activités.....	53
6.2 Affectation des ressources	55
6.2.1 Les ressources consommées.....	55
6.2.2 Identification des inducteurs de ressources.....	57
6.2.3 Affectation des ressources aux activités.....	59
6.3 Présentation du modèle de calcul des coûts de revient des produits	59
6.3.1 L'identification des inducteurs d'activités	59
6.3.2 présentation du modèle de calcul des coûts par la méthode ABC.....	64
6.4 La gestion par activité ou Management Based Costing (ABM).....	68
6.5 Recommandations	69
6.5.1 Recommandations à l'endroit de la Direction Générale.....	69
Nous recommandons à la direction générale, les points suivants pour une mise en place effective du système de calcul des coûts par la méthode ABC :	69
6.5.2 Recommandations à l'endroit de la mission du contrôle de gestion et audit	70
CONCLUSION GENERALE	75

ANNEXES	80
GLOSSAIRE.....	84
BIBLIOGRAPHIE	86

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Le contexte économique mondial actuel est caractérisé par une demande de plus en plus volatile, une activité toujours croissante et une pression concurrentielle de plus en plus prononcée. En effet, la globalisation des facteurs et des lieux de concurrence alliée à une différenciation des produits de moins en moins durables a conduit à une instabilité croissante des marchés. Cette évolution a accru la demande en matière d'outils de contrôle de gestion assurant la mise en œuvre de la stratégie et le pilotage de l'entreprise.

Le développement des systèmes d'informations transactionnels et l'exigence d'un contrôle, a priori, induisent un nouveau contrôle de gestion. A cette fin, il faut isoler les processus qui permettront d'effectuer un pilotage de la structure organisationnelle par la recherche d'informations différentes de celles apportées par le système comptable. En effet, les schémas classiques des systèmes de décisions hiérarchisés ne suffisent plus face au besoin de suivre avec finesse l'ensemble des activités de l'entreprise et de disposer rapidement des informations nécessaires pour réagir efficacement aux perturbations de toute nature qui peuvent affecter la vie de l'organisation.

C'est pourquoi, il est nécessaire de mettre en place des systèmes d'informations susceptibles de fournir aux gestionnaires et décideurs une variété importante d'indicateurs leur permettant d'obtenir des informations exploitables le plus rapidement possible et selon différents points de vue. Aussi il importe de faire un suivi analytique détaillé des coûts des opérations. Il ne suffit plus d'évaluer simplement le coût de revient des produits ; il faut d'abord que ce dernier soit évalué avec précision, et que cette connaissance permette, pour les productions futures, de chiffrer des devis avec une fiabilité accrue.

A l'instar de ce qui s'observe dans les autres secteurs, le secteur des entreprises publiques est confronté à des difficultés qui pourraient compromettre leur viabilité institutionnelle, financière et handicaper durablement leur développement. Au nombre de celles-ci, on peut évoquer notamment l'insuffisance de la maîtrise des techniques de gestion et d'outils adaptés de maîtrise des coûts.

C'est au regard de la situation de ces entreprises et à notre désir d'y remédier que nous nous sommes intéressés dans le cadre de notre mémoire au cas de la SONIDEP.

La société nigérienne des produits pétroliers (SONIDEP), l'objet de notre étude est l'une des grandes entreprises publiques au Niger. Elle a pour principale mission l'achat, le transport, le stockage et la commercialisation des produits pétroliers. A ce titre elle est considérée comme un acteur majeur de la politique énergétique du Niger.

Le pétrole est devenu depuis quelques mois un enjeu majeur pour l'économie de notre pays. En effet, l'entrée du Niger dans le cercle des pays producteurs du pétrole vient mettre fin à l'importation de certains produits notamment l'essence, le gasoil et le gaz au Niger.

Dans l'environnement actuel de mondialisation, la performance des entreprises se mesure par leur capacité à satisfaire les exigences des clients, à respecter la réglementation en vigueur, à analyser les risques externes ; internes et à transformer les contraintes en opportunités.

Consciente de cette exigence dans le management, la SONIDEP, société chargée de l'approvisionnement du Niger en produits pétroliers, s'est tournée résolument vers l'avenir en s'engageant dans un système de management de qualité conforme à la norme ISO 9001 : 2008. Cette situation donne l'occasion à la SONIDEP de mieux se positionner sur le marché de la sous-région par la déclinaison des objectifs stratégiques.

Ainsi, la gestion de la SONIDEP consiste à offrir des produits ou des services de qualité, de quantité, dans un délai court, à moindre coût afin de produire, de maximiser son profit et satisfaire les attentes de ses clients.

Cependant la société bien qu'étant considérée comme l'une des sociétés publiques la plus performante en termes de réalisation de bénéfice, la Cour des comptes a relevé pour l'exercice 2007-2009 des pratiques contraires à une bonne gestion notamment l'absence d'une comptabilité analytique qui risque de remettre en cause la performance et la pérennité de la société.

Cette absence de comptabilité analytique peut s'expliquer soit par la non obligation de la mise en place d'une telle comptabilité dans les entreprises, ou soit par l'absence d'un personnel compétent pour la gestion d'un tel système. Cette absence de comptabilité analytique à la SONIDEP peut avoir pour conséquences :

- des difficultés de faire des choix appropriés dans les prises de décision pour les dirigeants ;
- une mauvaise utilisation des ressources financières, humaines et du matérielles ;
- une baisse de la rentabilité ;
- une diminution de la qualité du service.

Au regard du rôle primordial de la SONIDEP dans le développement économique et social du Niger, il est important de proposer des solutions visant à remédier à ces mauvaises pratiques de gestion. C'est pourquoi nous proposons les solutions suivantes :

- mettre en place une meilleure organisation comptable ;
- avoir un tableau de bord de suivi budgétaire ;
- mettre en place une comptabilité analytique notamment la comptabilité par activité pour le calcul de coût.

La solution de conception d'un système de calcul de coût par la méthode ABC nous paraît pertinente à retenir compte tenu de son degré de détails. En effet, cette méthode permet de donner une meilleure pertinence du coût de revient obtenue par le respect des liens de causalités entre produits et consommation de ressource. Cela représente déjà une avancée importante en termes d'outil de prise de décision stratégique pour la gestion des portefeuilles de produits. Le calcul de coût par la méthode ABC est donc particulièrement adapté aux organisations qui se veulent compétitif car les méthodes classiques, par sections homogènes, se révèlent difficiles à adapter au changement.

Ceci nous amène à nous poser la question principale suivante : « Comment concevoir un système de calcul de coûts par la méthode ABC, la SONIDEP ? ».

Plus précisément :

- qu'est ce qu'une comptabilité par activité ?
- quelle démarche pour la conception d'un système de calcul de coût par la méthode ABC ?
- quelle technique adoptée pour la détermination de coût par la comptabilité à base d'activité au sein de la SONIDEP ?
- quelle analyse peut-on faire sur la détermination des coûts actuels après le calcul par la méthode ABC ?

Pour répondre à toutes ces questions que nous avons choisis comme thème : «Conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC : Cas de la SONIDEP ».

L'objectif principal de cette étude est la conception d'un système de calcul de coûts par la méthode ABC à la SONIDEP. Cette méthode de détermination de coût permettra à celle-ci une causalité réelle entre les objets de coûts et les charges consommées. Aussi il servira de levier pour la prise de décision du gestionnaire dans la maîtrise des coûts et la réorganisation des processus.

Les objectifs spécifiques visent à :

- définir la comptabilité par activité ;
- dérouler la démarche de mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC ;
- présenter le modèle de calcul de coûts des objets de coûts.

Compte tenu de la complexité du système de calcul de coûts par la méthode par activité, il est important pour nous de délimiter notre étude. C'est pourquoi ce calcul de coût par la comptabilité par activité à la SONDEP doit être perçu comme un projet pilote.

Dans le cadre de ce mémoire, nous mettrons l'accent sur l'élaboration d'un système de calcul de coûts par la méthode ABC au dépôt SOREY. Ce choix se justifie car ce dépôt constitue l'un des plus grands de la société. Cette délimitation a pour objectif de nous permettre de réaliser un bon système susceptible d'être étalé aux autres centres de responsabilité. La présente étude revêt un triple intérêt pour :

- la SONIDEP de disposer d'un meilleur outil de maîtrise de coût qui aura pour conséquence une amélioration de la gestion de cette entreprise assurant ainsi sa pérennité. Aussi, cette maîtrise de coûts des activités servira de base à une meilleure prise de décision stratégique ;
- nous-mêmes, cette étude permettra de satisfaire une exigence académique de la formation en DESS Audit et Contrôle de gestion du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) sanctionné par l'élaboration d'un mémoire. En outre elle nous permettra de nous initier à des travaux de recherche dans la poursuite de notre formation ;
- le lecteur, cette étude permettra de se familiariser avec les nouveaux outils de gestion et mieux, cela va susciter un engouement à d'autres entreprises et chercheurs du domaine d'approfondir les recherches sur ce thème.

Pour bien mener cette étude, nous allons structurer notre travail de la manière suivante :

- la première partie intitulée « Cadre théorique » est relative à la revue de la littérature et la méthodologie de recherche sur notre thème. Elle présente trois (3) chapitres distincts à savoir la comptabilité par activité, la démarche de conception d'un système de calcul de coût par la méthode ABC et la méthodologie de la recherche ;
- la deuxième partie intitulée « cadre pratique » comprend trois (3) chapitres à savoir : la présentation de la SONIDEP, la présentation du système d'information et le calcul de coût par la comptabilité par activité.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Si la comptabilité financière fournit un ensemble d'informations dont le résultat annuel global, elle est insuffisante pour le dirigeant de l'entreprise qui a besoin d'une information plus précise afin de prendre des décisions permettant d'améliorer les performances de l'entreprise. C'est ainsi que la comptabilité analytique a vu le jour. Pour Bescos (1999) elle a pour objectifs essentiels de :

- connaître les coûts des différentes fonctions de l'organisation ;
- expliquer et analyser les résultats de l'organisation ;
- fixer des prix au regard des objectifs de marge.

Cette comptabilité analytique longtemps basée sur la méthode traditionnelle a fait l'objet de nombreuses critiques dont entre autres :

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

Face à l'évolution des organisations et l'inadaptation de méthodes traditionnelles, la comptabilité par activité se présente comme une solution alternative.

L'objet de cette première partie est de cerner tous les contours de l'étude du point de vue théorique. C'est pourquoi, nous allons dérouler dans un premier chapitre la présentation de la comptabilité par activité, ensuite, second chapitre sera consacré à la démarche de conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC et enfin, troisième chapitre décrira la méthodologie de recherche.

Chapitre 1 : la comptabilité par activités

La comptabilité par activités (ABC) est l'une des innovations la plus importante en matière de contrôle de gestion. En effet, elle est un modèle de calcul des coûts qui identifie la répartition des coûts, ou des centres d'activités dans une entreprise.

Elle affecte les coûts aux produits ou aux services (facteurs de coûts), basés sur le nombre des événements ou des transactions qui ont lieu au cours du processus de fourniture d'un produit ou service. En conséquence, le management basé sur les activités peut aider les dirigeants des sociétés à voir comment la valeur de l'actionnaire peut être maximisée ou comment la performance de l'entreprise peut être améliorée. Elle tend à remettre en cause la méthode traditionnelle de détermination des coûts qui a perdu sa pertinence dans le contexte d'évolution du marché et des techniques de production. Elle a fait l'objet de nombreuses littératures par les auteurs en contrôle de gestion.

C'est cette nouvelle détermination des coûts que nous développerons dans ce chapitre en faisant ressortir successivement :

- la définition de la comptabilité par activité ;
- le principe de la comptabilité par activité ;
- l'objectif fondamental de la comptabilité par activité ;
- les apports et les limites de cette méthode ;
- et la gestion par activité.

1.1 Définition de la comptabilité par activités

La comptabilité par activité a fait l'objet de nombreuses définitions qui ne fait pas souvent l'unanimité chez de nombreux auteurs du domaine. C'est pourquoi dans cette partie, nous donnerons quelques définitions proposées par certains auteurs. Ensuite, à partir de ces définitions, nous essayerons de donner notre propre compréhension de la nouvelle méthode de calcul de coût.

La méthode ABC se définit par *CAM-I (2010)* comme « A methodology that measures cost and performance of activities, resource and cost object, assigns ressources to activities

and activities to cost object based on their use, and recognizes causal relationships of cost drivers to activities ». On peut retenir que la méthode ABC est une méthode qui permet de mesurer le coût et la performance des activités. Dans le même ordre d'idées, pour Bouquin (2000 :63), la comptabilité par activité peut être définie comme un ensemble de techniques d'analyse comptable qui prend appui sur la représentation d'une organisation en processus et en activités.

Aussi, la comptabilité par activités, s'entend comme une technique comptable permettant à l'entreprise ou à l'organisation de déterminer sur la base des activités, les coûts liés à chacun de ses biens et services selon MIKOFF et al. (2007:237).

De ces définitions, nous pouvons retenir que la comptabilité par activités est une technique de gestion dont le but est de maîtriser les coûts des processus et des activités sur lesquelles les ressources sont affectées. Après avoir évoqué la définition de cette technique de gestion, nous entamerons le principe de cette méthode dans la section suivante.

1.2 Principe de la comptabilité par activités

Le principe de base de la méthode ABC est d'utiliser l'activité comme interface entre la ressource et le produit pour tenter d'éviter des allocations arbitraires. Dans cette démarche, l'activité est considérée comme le fait générateur du coût. Ainsi, pour ALAZARD & al. (2010 : 531), la relation traditionnelle du centre d'analyse vers le produit est désormais inversée.

En effet, la méthode ABC repose sur le principe que : « les activités consomment les ressources, les produits consomment les activités ». Dans cette méthode, les ressources de l'entreprise sont réparties entre les activités à l'aide d'inducteurs (clés de répartition) et les activités sont imputées aux objets finals de coûts (produits, services....).

Figure N° 1: Principe de la méthode ABC



Source : nous-mêmes

1.3 Objectif fondamental de la méthode ABC

Plusieurs auteurs ont tenté de donner l'objectif fondamental de la méthode ABC que nous aborderons dans cette section.

Ainsi pour Moussa (2011 : 259) l'objectif de la méthode ABC est de :

- rechercher les causalités réelles entre les produits fabriqués et charges consommées ;
- servir de levier pour la prise de décision du gestionnaire : modification des coûts et des prix, réorganisation des processus de production, contrôle de gestion.

La méthode ABC permet précisément d'avoir une vue de ces activités sur la base d'une organisation hiérarchique classique mais également d'avoir une vue transversale, favorisant l'analyse de la manière dont les activités fonctionnent entre-elle au sein du processus interne pour Jacquot & al (2008 : 238). Par ailleurs, pour LONING et al (2008 : 67) la logique de la comptabilité par activités vise plusieurs objectifs à savoir :

- calculer les coûts de revient les plus fiables ;
- analyser les coûts calculés afin d'améliorer le pilotage stratégique de l'entreprise ;
- identifier les activités liées aux facteurs clés de succès de l'entreprise.

A partir des opinions de ces auteurs, nous pouvons retenir que l'objectif de la méthode ABC est de permettre une meilleure maîtrise des coûts afin de mieux améliorer le pilotage stratégique de l'entreprise. Ainsi, après avoir donné les objectifs de cette nouvelle technique de calcul de coûts, nous évoquerons les apports et limites de cette méthode.

1.4 Les apports et les limites de la méthode ABC

La méthode ABC confère des nombreux avantages en matière de calcul de coût aux entreprises. Mais elle comporte également des limites. Dans cette section nous tenterons d'évoquer ces apports et ces limites.

1.4.1 Les apports de la méthode ABC

Au vu de l'intérêt que la méthode ABC a suscité tant aux Etats-Unis qu'en Europe, on peut se poser la question suivante : Quels sont les apports de cette nouvelle technique de détermination de coûts dans le management des entreprises actuelles ? La réponse à cette question peut se résumer de la manière suivante :

- disposer d'indicateurs adaptés aux activités de l'entreprise pour la mesure des performances opérationnelles ;
- élaborer des tableaux de bord pertinents et utiles lors de la prise de la décision ;
- développer une nouvelle attitude envers la manière de gérer les coûts de l'entreprise ;
- faire du contrôle de gestion une fonction stratégique en lui fournissant les outils nécessaires aux prises de décision ;
- avoir une vision claire de l'entreprise et ses moyens d'action ;
- porter un regard plus profond sur les interrelations entre les activités du processus.

La mise en œuvre d'un calcul des coûts par l'ABC permet d'éviter la prise en compte de subventionnements éventuels entre produits, et traduit la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits. Ce faisant, il améliore la modélisation de l'architecture des Coûts de l'entreprise selon Alazard & al (2010 : 538). Le calcul des coûts par la méthode ABC permet également l'abandon d'une vision de « contrôle des ressources » au profit d'une vision «

contrôle des activités » mais elle ne fournit pas en l'état le moyen d'un pilotage des activités et d'un apprentissage collectif.

1.4.2 Les limites de la méthode ABC

Comme nous l'avons évoqué ci-haut, la comptabilité par activités a de nombreux avantages pour une entreprise. Cependant, toute méthode de gestion est loin d'être parfaite. Elle présente des limites liées surtout à la conception et la mise en œuvre de la comptabilité par activité. En effet, vu le degré de détail qu'elle offre, cela nécessite sans nul doute des moyens matériels, humains et financiers par conséquent.

Selon *C. Godowski* « Un tel système se heurte à un obstacle majeur relatif à l'absence de capteurs nécessaires pour fournir le niveau de détail requis pour représenter la variété des activités et des objets de coûts. Ce qui oblige à recourir à des approximations qui posent le problème de la répartition des charges sur la base de standards d'activités contestables». Selon Margotteau (2001 : 72), la comptabilité par activités reste une méthode de coûts complets et présents donc le problème de l'instabilité du coût unitaire contenu.

Du point de vue technique, le nombre d'activités élevé rend le modèle complexe et lourd à gérer. En voulant réduire leur nombre, on risque d'introduire une hétérogénéité dans le coût des activités. On retrouve alors les critiques faites à la méthode traditionnelle avec, pour conséquence, la prise de décisions de gestion inappropriée.

1.5 La gestion par activités

La gestion par activités est un ensemble d'actions qui a pour finalité la mesure et le suivi des performances des activités. Le *CAM-I* définit ABM comme: « Activity Based Management is a discipline that focuses on the management of activities as the route to improving the value received by the customer and the profit achieved by providing this value. ABM includes cost driver analysis, activity analysis, and performance measurement, drawing on ABC as its major source of data ». (*CAM-I* glossary).

Selon Mendoza & al (2002 : 211), la gestion par activité fait suite à l'amélioration de la pertinence des informations fournies par le calcul des coûts à travers la comptabilité par activité qui trouve , dans cette dernière , sa justification et les moyens nécessaires à l'entreprise pour améliorer l'efficacité et l'efficacite de ses activités et ses processus.

L'ABM se définit 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 pour Alazard & al (2010 : 588).

A partir de ces définitions données par les auteurs ci-dessus, nous pouvons dire que l'ABM conçoit l'entreprise 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.

De l'avis d'Olivier Rihouet associé Keyrus Management en charge de la compétence costing, si les entreprises et les organismes publics se tournent de plus en plus vers le modèle ABC/M, c'est fondamentalement parce que les outils de gestion et de comptabilité classique ne répondent pas à leurs besoins de visibilité, de pilotage et de prise de décision.

Après avoir exposé la définition, l'objectif, les apports, les limites de la comptabilité par activité et la gestion par activité, nous aborderons dans le chapitre suivant la démarche de conception d'un système de calcul de coût par la méthode ABC.

Chapitre 2 : Démarche de conception d'un système de calcul de coûts par la comptabilité par activités

Après avoir défini les principaux concepts, les apports et les limites de la comptabilité par activité, il convient de montrer la démarche de Calcul de coûts par cette méthode.

A ce titre plusieurs auteurs ont proposés diverses démarches de calcul de coûts suivant la méthode ABC. C'est ainsi que Laurent & al (2007 : 91) ont proposé les étapes suivantes :

- identification des activités ;
- affectation des ressources aux activités ;
- affectation des activités aux objets de coûts.

Selon Pierre & al (2005 ; 47), la démarche de conception doit être structurée de la manière suivante :

- identification des activités ;
- attribution des ressources aux activités ;
- l'identification des objets de coûts ;
- la répartition du coût des activités entre les objets de coûts.

Par contre, les auteurs comme MENDOZA et al. (2002: 109), proposent une méthode qui débute par la définition du champ de l'analyse des coûts suivie d'une présentation de la carte des activités. Ils proposent à cet effet, les étapes suivantes:

- définir le champ de l'analyse des coûts ;
- identifier les unités d'analyse des activités ;
- évaluer les activités définies par unité d'analyse ;
- regrouper, le cas échéant les activités identifiées.

Pour ALAZARD *et al.* (2010 : 531), la modélisation d'un système de calcul des coûts par activités peut être structurée comme suit:

- identifier préalablement les activités ;
- évaluer des ressources par activité;
- définir les inducteurs de ressources ;

- affecter les ressources aux activités ;
- identifier les inducteurs de coûts ;
- affecter les coûts des activités aux objets de coûts.

L'analyse de ces propositions, nous permet de résumer la démarche de calcul de coût avec la méthode ABC selon quatre étapes :

- analyses des activités ;
- affectation des ressources aux activités ;
- présentation de calcul de coûts par produit ;
- la gestion par activité.

Dans le cadre de ce travail, nous allons retenir la modélisation par processus pour le calcul des coûts par la comptabilité par activités. Il s'agira entre autres:

- la détermination des objets de coûts ;
- l'identification des processus à partir des centres de responsabilité ;
- l'identification des activités à partir des processus ;
- l'affectation des ressources aux activités ;
- l'identification des inducteurs d'activités ;
- le regroupement des activités ;
- l'imputation des activités au produit ;
- l'analyse des résultats obtenus.

2.1 La détermination des objets de coûts

Les objets de coûts peuvent être définis comme une catégorie type utilisée dans l'analyse des coûts des productions d'une entreprise. Suivant les métiers exercés et les secteurs d'activités, une ou plusieurs catégories types peuvent être retenues. Ici, il est souhaitable de déterminer si possible de façon exhaustive l'ensemble des catégories faisant l'objet d'une consommation des différentes activités de l'entreprises. Cette détermination constitue la première étape dans la démarche de calcul de coût par la méthode ABC. Dans la section suivante, nous allons identifier les processus à partir des centres de responsabilité.

2.2 L'identification des processus

Avant d'aborder l'identification des processus, il importe de voir la définition que certains auteurs donnent à cette notion. Ainsi, pour ALAZARD (2010 :412), le processus est un enchaînement d'acteurs réalisant une suite d'activités afin d'obtenir un résultat. Par ailleurs, les processus structurent les activités qui composent la chaîne de valeur d'une entreprise. Le résultat ainsi obtenu peut être destiné à un client interne. Dans ce cas, il est consommé par un autre processus. Sinon, il est destiné à un client externe et possède une valeur traduite par le prix de vente.

Selon DCG (2011 : 9), « La modélisation de l'entreprise sous forme de processus est une représentation transversale, simplifiée et intelligible de sa réalité et de son mode de fonctionnement. Comprendre le fonctionnement de l'entreprise est essentiel, si l'on veut pouvoir améliorer ses performances ». La connaissance des différents processus et activités mis en œuvre en vue de satisfaire le client est fondamental car elle permet de mettre en évidence les activités créatrices de valeur et celles qui ne le sont pas.

Pour BRANDENBURG et al. (2003 : 108), on distingue quatre types de processus qui sont :

- les processus opérationnels ou de réalisation;
- les processus de support ou de soutien ou ressources;

- les processus de pilotage, de management ou décisionnels;
- les processus de mesure ou d'évaluation des résultats.

Ces processus sont déterminés à partir des centres de responsabilité. Le tableau ci-dessous, nous illustre la relation étroite entre le centre de responsabilité et les processus. Selon LÖNING (2008 : 15), le centre de responsabilité peut-être défini comme un sous-ensemble de l'entreprise, correspondant à la structure, au « découpage » défini pour celle-ci et :

- possédant une délégation réelle d'autorité, assortie de moyens humains, financiers, matériels... ;
- pour atteindre des objectifs quantifiés et datés ;
- dont on procède à un suivi périodique à travers un contrôle budgétaire, un reporting, des rapports spécifiques.

Tableau 1: Matrice Centre de Responsabilité –processus

Centres de responsabilités Processus		CR1	CR2	CR3	CR4	CR5	CR6
		Direction	Logistique	Production	Commerciale	Études	Administration
P1	Management, pilotage	X	χ	X	χ	χ	χ
P2	Acheter et approvisionner		χ	X			χ
P3	Organiser la production	X	χ	X			
P4	Produire		χ	X	χ	χ	
P5	Assurer le service clientèle			X	χ		χ
P6	Administratif		χ	X	χ	χ	χ
P7	Concevoir les produits nouveaux			X	χ	χ	

CR: centre de responsabilité ;

P : processus

Source : DFCE (2011 :9).

2.3 L'identification des activités à partir des processus

Après avoir déterminé le processus à partir de centre de responsabilité, nous pouvons identifier les activités liées à ces processus. Selon DFCG (2011 :530), l'activité peut-être définie comme un ensemble de tâches homogènes d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources. Par ailleurs elle décrit ce que font les différents services ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles au sein des processus identifiés. Cela donne une vision transversale de l'entreprise qui permet de voir les activités créatrices de valeur ajoutée au sein d'un processus.

Nous allons tenter d'illustrer cette identification des activités à partir d'un processus par l'exemple ci-dessous :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 2: Exemple de relation processus-activités

Processus Activités		P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7
		Management, Pilotage	Acheter et approvisionner	Organiser la production	Produire	Assurer le service clientèle	Administratif	Concevoir les produits nouveaux
A1	Définir la stratégie							
A2	Définir les objectifs							
A3	Manager les services							
A4	Définir les priorités, investissements							
A5	Référencer et gérer les fournisseurs							
A6	Établir une commande							
A7	Réceptionner les commandes							
A8	Ordonnancer							
A9	Gérer et planifier les ressources							
A11	Fabriquer							
A14	Assurer la maintenance							
A15	Conditionner							
A16	Expédier et livrer							
A17	Gérer et suivre les clients							
A18	Assurer la promotion, la prospection							
A19	Comptabiliser les achats							
A20	Comptabiliser les ventes							
A21	Assurer les inventaires							
A22	Établir des cahiers de charges							
A23	Définir et réaliser le prototype							
A24	Valider le projet							

Source : adaptée de DFCG (2011 :11)

Ainsi, après avoir identifié les activités à partir du processus, nous allons évoquer l'affectation des ressources aux activités dans le point suivant.

2.4 L'affectation des ressources aux activités

Après avoir identifié les activités, l'étape suivante consiste à répartir entre elles les ressources représentant le coût des ressources mobilisées. Cette répartition est faite grâce aux inducteurs de ressources qui génèrent le coût d'une activité. En effet, l'affectation des ressources aux activités ne sauraient se faire sans la détermination du volume des inducteurs. A chaque ressource identifiée doit correspondre un inducteur permettant de répartir son coût entre les différentes activités consommatrices.

Par ailleurs, selon Doriath & al (2011 : 123), quel que soit le modèle de calcul des coûts, la détermination des ressources (charges) incorporées aux calculs des coûts relève d'une même analyse. Cette analyse conduit à corriger les informations fournies par la comptabilité générale. Nous pouvons voir les notions de charges non incorporables, d'éléments supplétifs et des charges de substitution.

Les charges incorporées sont affectées aux activités soit directement soit en fonction d'inducteurs de ressources permettant ainsi d'assurer une traçabilité des charges.

2.5 L'identification des inducteurs d'activités

Après avoir affecté les ressources aux différentes activités grâce aux inducteurs de ressources, il convient de procéder à l'identification des inducteurs d'activités. Selon Doriath & al (2011 : 128) un inducteur d'activité peut – être défini comme « la cause du déclenchement d'une activité ». C'est par le choix de ces inducteurs que l'on assure la traçabilité des coûts et, en conséquence, la qualité de l'affectation des coûts des activités aux produits.

Pour ALAZARD et al (2010 : 532), Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité : c'est l'inducteur d'activité (similaire à l'unité d'œuvre). Le choix de la nature de l'inducteur est primordial. Ainsi, il est possible de regrouper les activités en quatre catégories possibles :

- les activités liées aux volumes fabriqués : les inducteurs privilégiés sont l'heure de main d'œuvre ou l'heure machine... ;
- les activités liées aux changements de lots ou de séries : seront retenus comme inducteurs le nombre d'ordre de fabrication ou nombre de séries fabriquées... ;

- les activités de soutien concernant un objet de coût : les inducteurs principaux sont le nombre de composants, le nombre de modifications techniques... ;
- les activités de soutien général dont les charges sont indépendantes du volume et de la gamme de produit : ici l'inducteur s'apparente à une assiette de répartition comme la valeur ajoutée mais on peut préférer ne pas chercher à attribuer le coût de ces activités aux produits.

Pour DFCG (2011 :12), les inducteurs peuvent également être de causalité et de natures différentes. Ces inducteurs peuvent être :

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

A titre illustratif, nous présentons l'exemple suivant :

Tableau 3:Matrice activités-inducteurs

		Volumiques			Organisationnels			Existentiels			
		I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7	I8	I9	
Inducteurs		Activités	Temps passé	Heures de main d'œuvre	Nombre de produits vendus	Commandes fournisseurs	Lots de fabrication	Commandes clients	Nombre de produit	Nombre de clients	Nombre de fournisseurs
A1	Définir la stratégie		χ								
A2	Définir les objectifs		χ								
A3	Manager les services		χ								
A4	Définir les priorités, investissements		χ								
A5	Référencer et gérer les fournisseurs							χ			χ
A6	Établir une commande					χ		χ			
A7	Réceptionner les commandes							χ			
A8	Ordonnancer							χ			
A9	Gérer et planifier les ressources							χ			
A10	Installer et régler les machines							χ			
A11	Fabriquer			χ							
A12	Manutentionner				χ	χ	χ				
A13	Assurer le contrôle qualité		χ			χ					

Source : adaptée de DFCG (2011 :12)

Légende : I = inducteur ; A = Activité

2.6 Le groupement des activités

L'analyse exhaustive des activités de l'entreprise nous amène à retenir plusieurs inducteurs à une même activité. Pour ne pas rendre complexe le calcul des coûts, il est préférable de regrouper les activités en différents centres. Les inducteurs constituent alors un élément clé de groupement. En effet, Selon *ALAZARD & al. (2010 :534)*, la définition de l'inducteur permet parfois de regrouper les activités. Cela est envisageable quand les inducteurs sont identiques et que l'on évite de démultiplier le nombre d'activités. Il s'agit donc de déterminer les inducteurs à retenir.

Poursuivant dans la même logique, pour *DFCG (2011: 13)*, les mêmes activités peuvent se retrouver dans plusieurs centres de responsabilité et peuvent avoir plusieurs inducteurs de coûts. Il s'agit de rendre exploitable la matrice activités inducteurs en effectuant un groupement des activités ayant le même inducteur. L'inducteur le plus représentatif sera retenu comme inducteur d'activités. Cette analyse se fait à l'aide d'une matrice activité –inducteur. Nous donnons l'exemple suivant pour illustrer ce groupement des activités dans le tableau ci-dessous :

Tableau 4:Regroupement des activités ayant des inducteurs identiques

		Inducteurs								
		I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7	I8	I9
Activités										
A1	Définir la stratégie	χ								
A2	Définir les objectifs	χ								
A3	Manager les services	χ								
A4	Définir les priorités, investissements	χ								
A5	Référencer et gérer les fournisseurs						χ			χ
A6	Établir une commande				χ		χ			
A7	Réceptionner les commandes						χ			
A8	Ordonnancer					X				
A9	Gérer et planifier les ressources					X				
A10	Installer et régler les machines					X				
A11	Fabriquer		χ							
A12	Manutentionner			χ		X				
A13	Assurer le contrôle qualité					X				
A14	Assurer la maintenance		χ							
A15	Conditionner			χ						
A16	Expédier et livrer			χ						
A17	Gérer et suivre les clients							χ	χ	
A18	Assurer la promotion, la prospection							χ		
A19	Comptabiliser les achats									χ
A20	Comptabiliser les ventes						χ	χ	χ	
A21	Assurer les inventaires						χ	χ		
A22	Établir des cahiers de charges					X		χ		
A23	Définir et réaliser le prototype							χ		
A24	Valider le projet							χ		
F	Fréquence	4	2	3	1	6	5	7	3	1

Source : inspiré de DFCG (2011 :13)

L'analyse du tableau fait ressortir un inducteur commun pour les activités suivantes :

- Inducteur 1 : temps passé sur l'exécution d'une activité (fréquence : 4 fois) → Centre de regroupement 1 → regroupe les activités A1 ; A2 ; A3 et A4.
- Inducteur 2 : heures de main d'œuvre (2 fois) → Centre de regroupement 2 → regroupe les activités A11 et A 14
- Inducteur 3 : nombre de produits vendus (3 fois) → Centre de regroupement 3 → regroupe les activités A12 ; A15 et A16
- Inducteur 4 : lots de fabrication (6 fois) → Centre de regroupement 4 → forme les activités A8 ; A9 ; A10 ; A13 et A22
- Inducteur 5 : commandes clients (5 fois) → Centre de regroupement 5 → forme les activités A5 ; A6 et A7
- Inducteur 6 : nombre de produits (7 fois) → Centre de regroupement 6 → forme les activités A17 ; A18 ; A20 ; A21 ; A23 et A24
- Inducteur 7 : nombre de clients (1 fois) → Centre de regroupement 7 → comprend uniquement l'activité A19.

Après avoir fait le regroupement des activités et le choix de l'inducteur retenu, il ne reste plus qu'à calculer le coût et le résultat correspondant à chaque objet de coûts.

2.7 Imputation des activités aux produits

L'imputation constitue la dernière étape de la méthode ABC. Elle comprend les phases suivantes selon DFCG (2011 : 13) :

- calculer le coût de chaque regroupement ;
- indiquer le nombre d'inducteurs correspondant ;
- calculer le coût de chaque inducteur ;
- imputer le coût de chaque inducteur en fonction de la consommation à chacun des produits.

Il s'agit de déterminer, pour chaque objet de coût, les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommée par ces activités. Le coût obtenu est composé de consommation de charges directes en fonction d'indications extraites de la nomenclature et la gamme opératoire et du coût des activités consommées : il s'agit d'un coût qui peut être qualifié de « coût attribuable » au produit car à tout moment le principe de causalité de consommation de ressources est respecté.

Pour obtenir le coût unitaire de production des produits, il faut au préalable dans un tableau spécifique calculer le coût global des activités consommées par chaque produit. Cette étape nécessite d'intégrer la notion de volume de production. La logique de ces calculs consiste à répartir le coût unitaire de l'inducteur (coût fixe le plus souvent) dans le coût unitaire du produit en tenant compte du nombre de produits fabriqués.

La détermination des coûts de revient des objets de coûts, nous permet de procéder à l'analyse des résultats obtenus.

2. 8 la gestion par activité ou Activity Based Management (ABM)

La comptabilité par activités ne s'arrête pas au simple calcul de coûts, elle consiste également à l'analyse des coûts obtenus. Cette analyse nous permet ainsi d'identifier les activités ayant un impact considérable dans la structure des coûts de production et de déterminer ainsi leurs marges bénéficiaires. Elle se rapporte à la gestion des activités qui s'intéresse surtout à l'amélioration des performances dans une entreprise.

La méthode ABC utilisée dans l'optique d'un management des coûts permet une partition des activités selon les différents éléments de la chaîne de valeur d'une entreprise. C'est pourquoi pour LAVERTY (2003 :6), le management par activités cherche à accroître les performances globales en termes de qualité de service rendu aux clients tant en interne qu'en externe. Il se caractérise d'abord par l'analyse critique des activités avec la mise en évidence de celles qui sont rentables, ensuite par le niveau d'analyse des activités beaucoup plus fin que celui des sections homogènes et enfin par la recherche des facteurs de coûts avec la valorisation de leurs impacts.

Au terme de ce chapitre, nous pouvons retenir que cette méthode, dont la démarche reste sujette à de nombreuses interrogations et discussions semble apporter des réponses à certaines préoccupations actuelles du contrôle de gestion tant dans le management des coûts que dans celui de la performance. Ainsi après avoir cerné la notion de la comptabilité par activités et sa démarche de calcul de coûts, nous pouvons avant de passer à la phase pratique de notre travail, déroulé la méthodologie de recherche sur ce thème dans le prochain chapitre où nous parlerons du modèle d'analyse, de la méthodologie de collecte de données et des instruments utilisés pour avoir ces données.

Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche

L'élaboration de toute étude scientifique nécessite une démarche à suivre. Ainsi pour réaliser un travail de recherche satisfaisant, il importe d'adopter une démarche de collecte des informations. Dans cette partie, nous tenterons de présenter le modèle d'analyse de notre étude, la démarche de collecte de donnée, les outils de collecte de données.

3.1 Modèle d'analyse

Il importe de noter que plusieurs auteurs ont fait des propositions de modèles d'analyses en matière de calcul de coûts avec la méthode ABC. Mais l'objectif, de tous est d'aboutir à une meilleure maîtrise de coûts et à l'amélioration continue dans une entreprise.

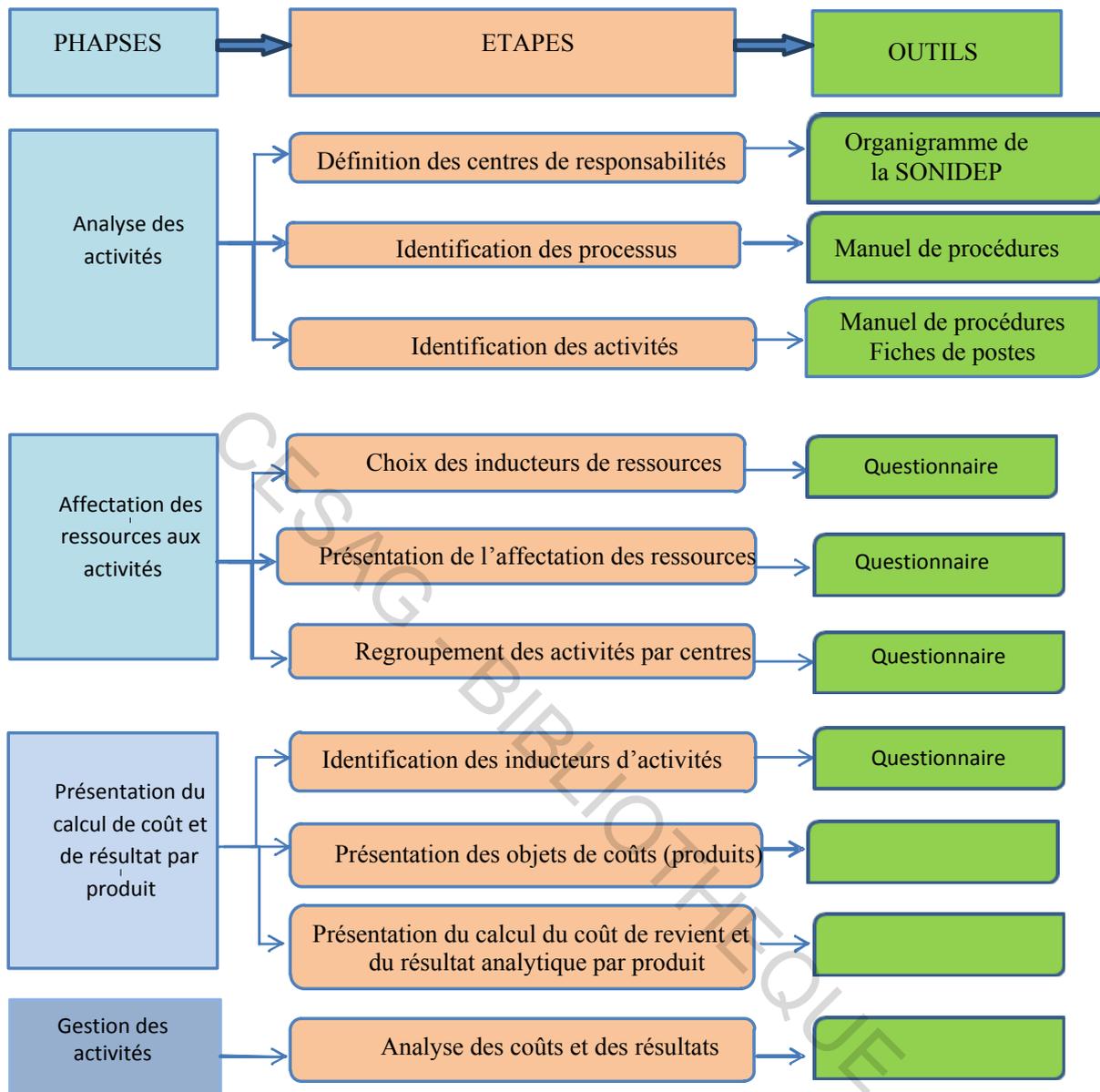
Dans le cadre de notre travail, nous allons adopter notre modèle d'analyse se décline en quatre grandes étapes qui sont subdivisées en onze étapes :

- analyse des processus et activités ;
- l'affectation des ressources aux activités ;
- la présentation de calcul de coûts par produit;
- gestion par activité (analyse des résultats obtenus);

Afin de réaliser ces différentes étapes, nous allons utiliser divers outils de collecte de données.

Notre modèle d'analyse se présente sous la forme schématique suivante :

Figure N° 2: Modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.2 La démarche de collecte de donnée

La démarche de collecte de donnée est une étape indispensable à la réalisation du calcul de coût par la méthode ABC à la SONIDEP. Pour ce faire, nous allons adopter la démarche suivante :

- une prise de connaissance générale de la société ;
- une prise de connaissance approfondie du dépôt de SORREY notre étude.

3.2.1 La prise de connaissance générale de la société

Au cours de cette étape de notre démarche, nous tenterons de nous imprégner sur les activités, la mission et l'organisation de la SONIDEP à travers des interviews avec les différents responsables de cette société. Cette prise de connaissance va nous permettre d'avoir une grande perception de l'ensemble des activités qui s'y déroulent.

3.2.2 La prise de connaissance approfondie de du dépôt de SOREY

La prise de connaissance approfondie du dépôt de SOREY, va nous permettre d'avoir plus de perception des services et des attributions de cette structure. C'est à ce niveau de notre prise de connaissance que nous allons procéder à l'identification des sous-processus, à l'identification des activités à partir des sous-processus, l'identification des ressources. Cette connaissance approfondie de la direction technique du dépôt va nous permettre de bien dérouler notre modèle d'analyse. Cette prise de connaissances ne sera possible sans avoir au préalable défini des outils de collecte de données. Dans la section suivante, nous en parlerons.

3.3 Les outils collectes de données

Notre objectif étant de recueillir le maximum d'information sur le fonctionnement, l'organisation de la société, la collecte des données se fera à travers des entretiens auprès des différents responsables de l'entreprise, et l'analyse documentaire.

3.3.1 Les entretiens

L'entretien revêt des processus fondamentaux de communication et d'interaction humaine. Il engage deux personnes en vis-à-vis et à ce titre ne peut être considéré comme un simple questionnaire où on est dans une relation anonyme. Cette technique de collecte de données présente plusieurs avantages :

- l'analyse du sens que les acteurs donnent à leur pratique et aux événements auxquels ils sont confrontés : leurs systèmes de valeurs leurs repères normatifs, leurs interprétations de situations conflictuelles ;
- l'analyse d'un problème précis : ses données, ses enjeux, les différentes parties en présence, les systèmes de relations ;
- la reconstitution d'un processus d'action.

Dans le cadre de notre étude sur le dépôt de SORREY, nos entretiens auront lieu lors de la phase de prise de connaissance approfondie avec la direction technique. Il s'agira pour nous de nous entretenir avec tous les niveaux hiérarchiques des services impliqués dans le processus de stockage des hydrocarbures. Cela nous permettra une meilleure connaissance des activités et des tâches réalisées dans chaque cellule. Pour réaliser ces entretiens, nous utiliserons un guide d'entretien et un questionnaire.

3.3.2 L'observation

La technique de l'observation permet de renseigner sur la réalité des informations. En effet, elle est une méthode de confirmation des données recueillies à partir d'autres techniques. Ainsi elle a une double dimension : recueillir et fiabiliser ou enrichir l'information.

L'observation directe est un outil important de collecte de données qui nécessitent des efforts dans le domaine à étudier en particulier dans la comptabilité par activité. A ce stade, nous allons procéder à une observation physiques des tâches et activités réalisées par les différentes catégories professionnelles en les assistants. Cette technique nous permet de recenser les différentes activités qui se déroulent dans les départements. Outre elle permet de faire une analyse de la valeur des activités menées, les conditions de leur réalisation et la consommation des ressources. Ainsi après cette observation, nous allons procéder à l'analyse documentaire dans la section suivante.

3.3.3 L'analyse documentaire

Nous allons analyser dans cette étape, la documentation existante (le manuel de procédure, les fiches de postes, l'organigramme, les budgets, la liste de codification des immobilisations et tout document interne) relative à la société pour identifier les différentes activités et les tâches dans le processus de dépôt des hydrocarbures à SORREY. L'analyse documentaire nous permettra de confirmer ou d'infirmer les informations recueillis lors de la phase précédente.

Dans cette première partie, nous avons évoqué le cadre théorique et la méthodologie de notre étude. Sur le plan théorique nous avons structuré notre travail en essayant de donner la définition de la comptabilité par activité, ces objectifs, ces principes, ces apports et ces limites.

Ensuite, nous avons présenté la démarche de la mise en place d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC. Cette démarche de mise en place du système de calcul de coûts par la méthode ABC a fait l'objet de nombreuses interprétations par différents auteurs. C'est pourquoi nous avons étudiés la démarche de plusieurs auteurs avant de proposer notre propre démarche.

Au terme de cette analyse, nous pouvons affirmer que la comptabilité par activités est une véritable révolution dans le calcul des coûts. En effet, elle nous donne une meilleure visibilité des processus et participe activement à la recherche de la performance de l'entreprise. Ainsi, l'entreprise peut poursuivre sa volonté d'amélioration continue.

Enfin, nous avons présenté notre modèle d'analyse pour la mise en place d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC. Pour la mise en œuvre de ce modèle d'analyse, nous avons adopté une démarche de collecte de données. Comme toute méthode de calcul des coûts, la méthode ABC comporte également des insuffisances. C'est pourquoi Boiservert propose pour sa mise en place de commencer par un projet pilote.

Après avoir conclu la première partie de notre étude, nous allons entamer la deuxième partie qui porte sur la partie pratique.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

Dans la première partie de notre étude, basée sur la revue de la littérature, nous avons défini la comptabilité par activités, son objectif, son principe et la démarche de conception d'un système de calcul de coût par la méthode ABC tels que relatés par différents auteurs.

Dans cette deuxième partie, nous allons décrire la conception d'un système de calcul de coût par la méthode ABC à la SONIDEP. Mais avant, nous présenterons dans le premier chapitre de cette partie, la présentation de la SONIDEP.

Ensuite, dans le second chapitre, nous parlerons du système d'information de la SONIDEP. Enfin, nous évoquerons dans le dernier chapitre, la conception d'un système de calcul de coûts par la méthode ABC.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Présentation de la SONIDEP

Dans ce chapitre, nous parlerons de l'historique, de la mission, ses objectifs et de l'organisation de la SONIDEP.

4-1 Historique, activités et mission de la SONIDEP

4.1.1 Historique

L'approvisionnement du Niger en hydrocarbures se faisait par l'entremise des sociétés étrangères (MOBIL-OIL, TEXACO...) installées au Niger jusqu'en 1977.

Ces sociétés étrangères guidées par un esprit capitaliste, refusaient de respecter l'obligation de constituer un stock de sécurité. Cette lacune dans l'organisation de la politique énergétique du Niger, devait conduire à sa restructuration par la création en 1977 de la SONIDEP.

La Société Nigérienne des Produits Pétroliers, par abréviation « SONIDEP », créée par l'ordonnance N°77-01 du 20 Janvier 1977, est une société anonyme d'Etat régie par l'Acte Uniforme relatif au Droit des sociétés commerciales et Groupement d'Intérêts Economique et du Traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA). Elle est dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Au départ elle avait un capital de 500.000.000 de FCFA inscrit à son passif dont 50.000 actions de valeur nominal de 10.000 FCFA toutes entièrement souscrites et libérées en numéraire par l'Etat nigérien. Aujourd'hui, le capital est porté à 1.000.000.000 de FCFA par incorporation des réserves constituées par la société.

Dans le souci d'approvisionner l'ensemble du territoire nigérien, la SONIDEP a construit six (6) dépôts dans les grandes villes du pays à savoir : Agadez, Zinder, Diffa, Dosso, Maradi. Il ya aussi le nouveau dépôt de SOREY qui a fait passer la capacité de stockage de sécurité de 44 jours à 72 jours. Outre ces dépôts dans les grandes villes au Niger, elle dispose également des représentations dans les pays voisins à savoir à Cotonou et Parakou au Benin.

Toutefois, il faut noter que l'entrée du Niger dans le cercle des pays producteurs du pétrole vient mettre fin à l'importation de celui-ci. Consciente du caractère hostile de l'environnement géographique, économique et politique, la SONIDEP, société chargée de l'approvisionnement du Niger en produits pétroliers, s'est engagé dans un système de management de qualité.

Ainsi après avoir évoqué l'historique de la création de la SONIDEP, il importe de parler de sa mission et de ces objectifs.

4.1. 2 Activités

La SONIDEP a pour principale activité l'achat et la revente de produits pétroliers. Elle a également pour objet d'assurer la continuité et la sûreté des approvisionnements du Niger en hydrocarbures et produits dérivés, notamment la constitution et la gestion des stocks de sécurité en collaboration avec d'autres sociétés. À ce titre, elle est considérée à ce jour comme étant l'un des acteurs majeurs de la politique énergétique du NIGER.

Pour assurer cette activité, la SONIDEP dispose de six dépôts repartis sur l'ensemble du territoire nigérien. La capacité totale de stockage s'établit à 40 500 m³. Dans le souci d'améliorer sa performance, elle s'est engagée dans un processus de système de management de la qualité conforme aux normes ISO 9001 version 2008.

4.1.3 Mission

Elle a pour principale mission de desservir l'ensemble du territoire national en produits pétroliers de qualité et de contribuer de manière efficace au développement socio-économique du Niger par :

- l'achat et la vente des hydrocarbures et de leurs dérivés ;
- la mise en œuvre de toutes mesures propres à assurer la continuité et la sûreté des approvisionnements du Niger en hydrocarbures et produits dérivés et, notamment la constitution et la gestion des stocks de sécurité, soit seule soit en collaboration avec d'autres sociétés ;
- la réalisation de toutes opérations financières, mobilières, immobilières, industrielles et commerciales se rapportant directement ou indirectement à sa mission.

Nous venons de faire l'historique, de décliner l'activité et la mission de la SONIDEP, dans la section suivante nous parlerons de son organisation.

4.2 Organisation

La SONIDEP est sous la tutelle du ministère chargé du commerce qui veille sur l'accomplissement de la mission et des activités assignées à celle-ci. Elle est administrée par un conseil d'administration à la tête duquel se trouve un président nommé en conseil des ministres par le président de la République. Un Directeur Général est nommé pour assurer l'exécution des directives du conseil d'administration.

4.2.1 Le Conseil d'Administration

Le Conseil d'Administration est l'organe délibérant de la SONIDEP, il statue sur les textes qui engagent l'entreprise. Il a en charge de définir la politique stratégique de l'entreprise. Il est constitué de six (6) membres comme suit :

- Le président du conseil d'administration nommé par décret du président de la République ;
- Le Directeur Général ;
- (1) représentant du ministère des finances ;
- (1) représentant du ministère chargé des affaires étrangères ;
- (1) représentant du ministère chargé des transports ;
- (1) représentant du ministère chargé des mines ;
- (1) représentant du ministère chargé de l'intérieur ;

4.2.2 Direction Générale

La Direction Générale est assurée par un Directeur Général nommé par décret du président de la République. Il assure la gestion générale de la société et veille à l'exécution des décisions prises par les organes délibérant et les autorités de tutelle. A ce titre, il représente la société en justice et dans les actes civils. Aussi, il a la charge de présenter annuellement les états financiers, le rapport de gestion au Conseil d'Administration. Le Directeur Général est assisté par un Secrétaire Général.

4.2.3 Les Missions

Elles sont au nombre de deux (2) directement rattachées à la Direction Générale :

- La Mission Contrôle de Gestion et Audit (CGA)

Elle est chargée du contrôle de gestion et de l'audit interne de l'entreprise. Elle a pour mission le contrôle permanent du respect des procédures d'exécution budgétaire au sein de la Société.

Elle est chargée également de concevoir, de mettre en place et de gérer le système d'information de gestion nécessaire à la gestion de l'organisation. Elle aide ainsi les responsables fonctionnels dans leurs prises de décisions et les responsables opérationnels à contrôler leurs actions.

Cependant, il faut noter que la fonction contrôle de gestion a prédominé sur celle de l'audit interne. En effet, il n'y a jamais eu une mission d'audit interne depuis la création de cette mission.

- La Mission Hygiène Sécurité Qualité et Environnement (HSQE)

La SONIDEP se tourne résolument vers l'avenir en s'engageant dans un système de management conforme à la norme ISO 9001 version 2008.

La mission HSQE veille au respect et à l'application de la norme ISO 9001 version 2008.

4. 2.4 Départements

Les départements sont chargés de l'exécution des opérations de la SONIDEP. Nous avons cinq (5) département à savoir :

➤ Le Département Affaires Générales (DAG)

Il assure la gestion quotidienne des ressources humaines et la défense des intérêts de la société sous les actes juridiques des contrats signés du contentieux et des affaires fiscales. Il s'occupe aussi des achats et des matériels. Le DAG comprend trois (3) services, à savoir :

- Service Ressources Humaines et formation;
- Service Juridique et Archives ;
- Service Achats et Matériels.

➤ Le Département Finance et Comptabilité (DFC)

Il a pour mission principale la gestion des ressources financières nécessaires au fonctionnement de la société, la mise en place et le respect de l'application des procédures comptables et financières ainsi que l'élaboration des budgets de fonctionnement et de trésorerie.

La DFC comprend deux (2) services qui sont :

- Service Comptabilité ;
- Service finance.

➤ Le Département Commerce et Trading (DCT)

Il est chargé de la définition et du suivi de l'exécution des politiques permettant d'assurer la qualité de service à la clientèle. Elle met en œuvre toutes les mesures nécessaires pour une bonne connaissance des marchés. Elle élabore en relation avec le service chargé de la communication les programmes d'information.

- Service Vente Marché intérieur ;

- Service Vente Marché extérieur ;
- Service communication.

➤ Le Département Logistique (DL)

Il coiffe l'ensemble des dépôts à l'intérieur du pays, et les représentations à l'extérieur. Il s'occupe des opérations d'approvisionnement.

Les chefs des dépôts sont nommés ou révoqués par le Directeur Général en accord avec les autres Directions, et sont tenus de présenter périodiquement un rapport d'activités. La DL comprend :

- Service Stockage;
- Service Approvisionnement ;
- Dépôt Central de SOREY ;
- Service Transport ;
- Service Maintenance, Sécurité, Etudes et Projets.

➤ Le Département Informatique (DI)

Il a pour mission d'assurer le développement, l'exploitation et la maintenance des programmes. Elle est structurée en trois (3) services :

- service informatique ;
- service réseaux et sécurité du système ;
- service administration bases de données.

4-3 Présentation du dépôt central de SOREY

Le dépôt central de SOREY est rattaché au département logistique. Elle est composée de trois (3) services et une section :

- service maintenance ;
- service laboratoire ;
- service administratif et comptabilité
- section salle de contrôle

Ainsi, après avoir présenté la SONIDEP, nous allons procéder au diagnostic de son système d'information. En effet, le système d'information est un élément indispensable pour la mise en place d'un système de calcul de coûts par la méthode ABC.

4. 3.1 Service maintenance et sécurité

Le service de la maintenance et de la sécurité est chargé de la maintenance des installations du dépôt de SOREY et de la sécurité des biens et des personnes. Il est structuré en deux sections :

- la section maintenance a pour mission la maintenance des installations de la SONIDEP ;
- la section sécurité qui a pour mission de minimiser voir annuler les risques d'incendies au sein du dépôt. Pour ce faire, elle veille au respect strict des consignes de sécurités et au bon fonctionnement des équipements de lutte contre le feu. Elle effectue également des exercices de simulation d'incendie aux agents chargés de la sécurité. elle est dirigée par un coordonnateur qui coordonne la gestion sécuritaire de tous les dépôts de la SONIDEP.

4.3.2 Service laboratoire

Le service de laboratoire est chargé du contrôle de la qualité des produits avant la réception du produit dans les cuves de la SONIDEP. Le Laboratoire peut également procéder à des analyses pour le compte des tiers des hydrocarbures. Elle a pour mission essentielle de s'assurer de la qualité des produits reçus et livrés.

4.3.3 Service administratif et comptable

IL est chargé de la gestion administrative et comptable du dépôt. Il a pour mission l'établissement du planning de réception des C/C, les ordres de déchargement, les ordres de chargement au moment de la livraison. Aussi, il est chargé de la gestion des stocks des hydrocarbures.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : Le système d'information de la SONIDEP

Dans cette partie, nous tenterons de faire la présentation du système d'information de la SONIDEP. Cette présentation nous permettra d'analyser les techniques utilisées par chaque sous système d'information dans la phase d'acquisition, de stockage, de traitement et d'échange d'information. Cette présentation s'avère importante car on ne peut mettre en place un système de calcul de coût par la méthode ABC sans tenir compte du système d'information actuelle.

5.1 Présentation du système d'information de la SONIDEP

Le système d'information de la SONIDEP est composé de deux types de systèmes d'informations :

- le système de traitement de transaction ;
- le système d'information de gestion.
- le tableau de bord

5.1.1 Le système de traitement de transaction

Comme leur nom l'indique, les systèmes de traitement de transactions traitent les données qui proviennent des transactions que l'organisation effectue avec ses clients, ses fournisseurs, ses créanciers ou ses employés. Ils produisent aussi les documents et pièces qui témoignent de ces transactions. Les systèmes de traitement des transactions sont responsables de l'emmagasinage de toutes les données qui permettent de faire le suivi des activités de l'organisation. A ce niveau, la SONIDEP a mis en place un système de comptabilité générale basé sur le plan comptable SYSCO-OHADA. Elle a pour finalité la production des documents suivants : les états financiers, les balances, les grands livres, les journaux, ... ce système de comptabilité est structuré en trois sections :

- ✓ la section clients : chargée d'imputer les factures ventes des produits pétroliers, de contrôler l'interface facturation-comptabilité, de vérifier les journaux de ventes, d'analyser les comptes clients.
- ✓ la section fournisseurs : chargée d'imputer les factures des tiers, de vérifier les journaux des comptes des tiers et d'analyser leurs comptes.

- ✓ la section banques : sa mission est de tenir les livres des comptes banques, d'imputer les pièces, de vérifier les journaux afin d'établir les états de rapprochement bancaire.

Pour améliorer son système d'information de traitement et de transaction, la SONIDEP s'est dotée d'un ERP intégré JDE. En effet, Oracle JD Edwards EnterpriseOne est une suite d'application intégrée de logiciels. Elle propose un plus large choix de base de données et plus de 80 modules d'application.

Mais actuellement, la SONIDEP a pu mettre en place trois modules :

- comptabilité finance ;
- contrôle budgétaire ;
- ECS exploitation.

5.1.2 Systèmes d'informations de gestion

Elle dispose d'un système d'information de gestion. Ce système d'information de gestion a pour objectif de supporter les activités des gestionnaires de l'organisation, qu'elles se situent au niveau du contrôle des opérations, du contrôle de gestion ou de la planification stratégique. Il repose souvent sur les bases de données créées par les systèmes de traitement de transactions, bien qu'ils aient aussi des sources de données externes à l'organisation. Le système d'information de gestion consiste généralement à la production des rapports remis au directeur, de façon périodique ou sur demande, qui résument la situation d'un aspect particulier de l'organisation. Ces rapports sont souvent comparatifs ; ils opposent une situation présente à une situation qui avait été prévue, des données présentes à des données historiques, et des données à propos d'entreprises du même secteur industriel. Puisque ces systèmes reposent en grande partie sur les données produites par les systèmes de traitement des transactions, la qualité de l'information est fortement impliquée dans les systèmes d'information de gestion. Parmi les composantes du système d'information de gestion, nous pouvons citer les systèmes d'analyse de performance, l'élaboration du budget, de suivi budgétaire, de suivi de la productivité et les études de marché. Il est piloté par la cellule chargée du contrôle de gestion.

5.1.3 Le tableau de bord

Le tableau de bord est un système d'information qui permet de fournir au responsable d'une organisation les informations relatives à la gestion de celle-ci pour en assurer son contrôle ou la maîtrise. Il livre une vision synthétique des principaux indicateurs sur l'entreprise et sur son environnement afin de prendre les décisions qui leur incombent dans le cadre de leurs délégations. Il est considéré comme un outil pertinent qui complète le système d'information de traitement et transaction.

On constate à la SONIDEP, la culture de cet outil de gestion. En effet, chaque département élabore un tableau de bord de la réalisation de ces activités de façon mensuelle afin de pouvoir suivre l'évolution des réalisations par rapport aux prévisions faites. Les tableaux de bord de ces différents départements sont centralisés au niveau de la cellule de contrôle de gestion.

Cependant le tableau de bord est devenu juste un outil de gestion à la SONIDEP. En effet, son analyse, le plus souvent n'est pas suivie des actions correctives. Un outil de gestion n'a de valeur que de l'utilisation qui en est faite. Ce tableau de bord doit aider les dirigeants dans leurs prises de décision.

5.2 Diagnostic du système d'information de la SONIDEP

Le diagnostic du système d'information consiste à relever les forces et les faiblesses du système d'information de la SONIDEP suivant le modèle SWOT. Cette analyse se fera suivant le tableau suivant.

Tableau 5:Analyse du système d'information

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Prologiciel JDE est version récente qui s'adapte au contexte de l'entreprise; ▪ Le JDE, comprends plus de 60 modules intégrant d'autres fonctions supports pour la gestion interne tels les ressources humaines, la paie et la gestion commerciale ; ▪ Il facilite la gestion budgétaire notamment à travers le suivi des engagements en cours ; ▪ il favorise la traçabilité des informations relatives aux achats ; ▪ chaque acteur peut à partir de son poste émettre une demander d'achat ; ▪ prise en compte des risques liés à l'enregistrement de données ; ▪ l'existence de liaison entre les ERP du siège et les différents dépôts de la SONIDEP 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ absence de comptabilité analytique à la SONIDEP ; ▪ absence de reporting ; ▪ l'absence du module de gestion de ressources humaines ; ▪ la non maitrise du logiciel JDE par les agents ; ▪ le problème de fiabilité des informations données souvent par le logiciel ▪ l'absence de prise de décision suite à l'analyse du tableau de bord ; ▪ l'absence des textes portant attribution des différents départements ;

Source : nous-mêmes

Chapitre 6 : Conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC à la SONIDEP

Après avoir présenté le système d'information de la SONIDEP, nous aborderons dans ce chapitre, la conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC. L'objectif de ce chapitre est de permettre à terme au dépôt de SOREY de disposer d'un système de calcul des coûts notamment par la méthode ABC.

Cette conception va se faire selon l'approche par processus. Cette dernière, consiste à identifier les activités à partir des processus ou sous processus du dépôt. Pour ce faire, nous allons adopter la démarche décrite dans le modèle d'analyse. Dans ce modèle d'analyse, nous allons procéder d'abord à l'analyse des activités. Cette analyse des activités, nous permettra d'identifier les activités réalisées par les différents acteurs. Ensuite, nous affecterons les ressources aux activités identifiées. Enfin, nous présenterons le modèle de calcul des coûts par la méthode ABC des objets de coûts suivi de l'analyse des coûts par la méthode ABM et les recommandations.

6.1 L'analyse des activités

L'analyse des activités constitue la première étape de la conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC. En effet, elle nous permet d'avoir la cartographie des activités issue des différents processus ou sous processus de l'organisation. Elle nous permet également de recenser les ressources allouées à ces activités et les facteurs de causalités de ces activités. Nous avons deux approches pour procéder à cette analyse des activités :

- aller du plus petit au plus grand ; c'est-à-dire aller des tâches , ensuite les regrouper par activité puis en fin regrouper ces dernières en processus ;
- aller du plus grand au plus petit ; il s'agit d'adopter la démarche inverse pour parvenir à la réalisation du dictionnaire des activités.

Pour des raisons pratiques, nous optons pour la deuxième approche dans l'analyse des activités. Ainsi, nous déclinons cette phase en trois (3) étapes essentielles à savoir :

- l'identification des centres de responsabilités ou centre des coûts ;
- identification des processus ou sous processus à partir des centres de responsabilités ;
- identifications des activités qui regroupent les tâches.

6.1.1 Identification des centres de responsabilités

Le centre de responsabilité est un sous ensemble de l'entreprise correspondant à la structure ou « découpage. Il représente une subdivision de celle en centre d'activité qui :

- dispose d'une délégation d'autorité réelle et des moyens matériels, humains et financiers ;
- poursuit des objectifs à atteindre.

L'idée sur laquelle reposent les centres de responsabilité est de permettre la responsabilisation et la motivation des ressources humaines. De cette motivation accrue vont découler en principe à la fois une plus grande efficacité économique et une plus grande satisfaction des clients. Aussi, cette subdivision facilite le contrôle de gestion.

Le dépôt de SOREY comprend trois (3) centres d'activités que nous allons désigner comme suit :

- le cabinet du chef dépôt ;
- service administratif et comptable ;
- service maintenance, laboratoire et sécurité.

A partir des ces centres de responsabilités, nous procéderons à l'identification des activités liés aux différents processus et l'identification des ressources affectées à ces centres.

6.1.2 L'identification des processus

Après avoir identifiés les centres de responsabilités, nous pouvons identifier les différents processus lié à ces centres. Le processus est un ensemble d'activités corrélées qui permettent de transformer une donnée d'entrée en donnée de sortie. Il existe trois familles de processus :

- les processus de réalisation :
- les processus de support ;
- les processus de management

A l'intérieur du processus général d'exploitation du dépôt de SOREY, nous pouvons identifier les sous processus suivants :

- le sous- processus : réception

La réception constitue la première étape de stockage des hydrocarbures. Elle consiste en un ensemble d'activités concourant la mise dans les bacs, cigares, ou la sphère des hydrocarbures liquides. Ce sous-processus débute dès l'arrivée des C/C ou des W/C et se termine par le dépotage ;

- le sous- processus : stockage

Le stockage est la deuxième étape après la réception des hydrocarbures liquides. Il est constitué d'un ensemble d'activités telles que le jaugeage des bacs, la prise de température, la purge des bacs, les analyses, les différents états de synthèses ;

- le sous-processus : livraison

Le sous-processus livraison consiste au ravitaillement en hydrocarbure des clients. C'est un enchaînement d'activités permettant le chargement des C/C ou W/C. La livraison commence avec l'émission d'un ordre de chargement sur présentation d'un bon de livraison provenant d'un Marketer et se termine par la sortie du camion citerne chargé de produits.

A ces sous- processus, nous pouvons ajouter les sous- processus qui viennent en soutien au processus d'exploitation. Ce sous-processus regroupe des activités comme la maintenance, la sécurité, la restauration. Le tableau suivant résume les différents centres de responsabilités et les processus.

Tableau 6: Matrice centre de responsabilité –sous-processus

Centres de responsabilités SOUS-Processus		CR1	CR2	CR3
		CHEF DEPOT	Sservice administratif et comptable	Maintenance, sécurité, et restauration
P2	Réception	X	X	X
P3	Gestion du Stockage	X	X	X
P4	Livraison	X	X	X
P5	Maintenance, sécurité et restauration	X	X	X

Sources : nous-mêmes

Comme nous pouvons le constater dans le tableau, nous pouvons résumer les différents sous-processus en deux catégories :

- processus de réalisation composé des sous-processus réception ; gestion du stockage ; livraison ;
- processus de soutien composé des sous –processus maintenance ; sécurité et restauration.

Après cette présentation des sous-processus du processus de stockage et les centres d'activités au niveau du dépôt, nous identifierons les activités dans la section suivante.

6.1.3 Identification des activités

Cette étape constitue la phase la plus importante dans la conception d'un système de calcul des coûts. L'identification des activités consiste à décomposer chaque sous-processus en activité. En effet, le processus ou sous-processus est un enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit ou service ayant de la valeur pour un client interne ou externe.

Cette identification des activités a été possible grâce à des entretiens avec le personnel, la participation à l'exécution des processus d'exploitation du dépôt. Cette approche, nous permet de confirmer les enchaînements des activités décrits dans le manuel d'exploitation. Aussi, nous avons tenu de vérifier les fiches d'emploi des agents afin de mieux nous imprégner de leurs activités. Ainsi, il convient de recenser les activités effectivement réalisées au niveau de chaque sous-processus dans le tableau ci-dessous :

Tableau 7: Matrice sous-processus- activités

Sous-processus	Activités
Management du dépôt	Coordonner les activités du dépôt ;
Réception	Prendre en charge les C/C ou W/C par le transit ; Etablir la déclaration de mise en entrepôt ; Jauger les bacs ; Etablir les comptes rendus journaliers des mesures ; Etablir la situation journalière de stock ; Etablir les ordres de déchargement ; Contrôle des C/C avant leurs accès au dépôt ; Purger des C/C ; Analyser les produits ; Dépoter les C/C ou des W/C ; Faire la vacuité ; Etablir les bordereaux de réception
stockage	Jauger les bacs ; Etablir l'état journalier des mesures ; calculer et établir la situation journalière des stocks ; établir les programmes de dépotage ; établir l'état journalier des sorties ;
Livraison	Etablir les O/C sur la base de bon du Marketer ; charge les C/C ; contrôle de la qualité ; confirmer des O/C
Maintenance, sécurité et restauration	Etablir les documents de sanction ; entretenir et réparer les installations techniques ; préparer des exercices d'incendies ; production d'électricité et d'eau

Source : nous-mêmes

Après avoir fini l'étape de l'identification des activités, dans la section suivante, nous procéderons à l'identification des ressources et à leurs affectations aux différentes activités.

Le tableau suivant indiquera la matrice processus –activité

6.2 Affectation des ressources

Cette phase est la deuxième étape dans la mise en place d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC. Elle consiste à identifier d'abord, les ressources consommées par les différentes activités. Ensuite, nous les avons répartis grâce aux inducteurs de ressources.

6.2.1 Les ressources consommées

Les ressources peuvent être définies comme l'ensemble des moyens humains et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus ou les services offerts. Ces moyens ou facteurs de production ont un coût qui peut se répartir en charge directes ou indirectes. La principale difficulté est la ventilation des charges indirectes entre les produits. En effet, l'accroissement de plus en plus fulgurant des charges indirectes impose la recherche d'une solution pertinente d'affectation de ce type de charge.

Dans la méthode traditionnelle de détermination de coûts, ces charges sont affectées aux produits par l'intermédiaire de clés de répartition ou d'unités d'œuvre. Cependant, cette méthode repose souvent sur des choix arbitraires aboutissant ainsi à des distorsions dans le calcul des marges et ne donne aucune précision sur le fait générateur de la consommation des ressources. Avec la méthode ABC, l'objectif est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources.

Dans cette section, nous allons procéder à un recensement exhaustif des ressources consommées mis à la disposition du dépôt. Parmi les ressources, nous pouvons citer les ressources humaines, les ressources matérielles, les ressources financières, les espaces utilisées, les fournitures consommables,...

6.2.1.1 les ressources humaines

Les ressources humaines constituent une ressource importante pour le dépôt de SOREY. En effet, pour son fonctionnement, le dépôt utilise environs 50 personnels réparti dans le tableau suivant :

Tableau 8: Répartition du personnel du dépôt de SOREY

Catégorie	Activités	Effectif	pourcentage
Administration	Coordonne les activités administratives et comptables du dépôt	8	16%
Opérateurs	Chargé de dépoter et de livrer les produits	11	22%
Agents de Sécurité	Assure la sécurité du dépôt	18	36%
Agents de maintenance	Assure la maintenance des installations techniques du dépôt	5	10%
Laboratoire	Analyse la qualité des produits	4	8%
Manœuvres et chauffeurs	Chargé du déplacement des agents et de la transmission des courriers.	4	8%
Total		50	100%

Source : Service administratif et comptable du dépôt

Les ressources humaines constituent un élément important dans la conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC.

6. 2.1.2 Les ressources matérielles

Les ressources matérielles mises à la disposition du dépôt de SOREY, se composent des matérielles techniques, des matériels électriques, de matériels et mobilier de bureaux, des fournitures consommables, et les infrastructures. Nous pouvons classer ces ressources matérielles quatre catégories :

- matériel d'exploitation : bacs ; poste de dépotage, poste de chargement, matériels de laboratoire ;
- matériel et installation techniques : groupe électrogène ; pompes électrique ; climatiseur ; installations électriques ; des balises d'incendie ; des extincteurs ;
- matériels et mobiliers de bureaux : Ordinateurs ; imprimantes ; onduleurs ; machines à calculer ; mobilier de bureaux
- Matériels roulant : des véhicules de services ; camion de lutte contre les incendies
- Infrastructures : le dépôt de SOREY dispose de trois (3) bâtiments n et un parking de 150 places ;
- Les fournitures consommables non stockable : eau et électricité ;
- Les coûts de transport : ils regroupent l'ensemble des charges relatives au transport des hydrocarbures ;
- Les services administratifs sont les charges générés par les services administratifs ;
- Le téléphone : ces frais sont répartis selon la consommation mensuelle de chaque poste.

6.2.2 Identification des inducteurs de ressources

La seconde étape de l'affectation des ressources aux activités est l'identification des inducteurs de ressources. Ces derniers peuvent être définis comme des grandeurs explicatives des consommations des ressources par les activités. Ainsi, après avoir identifié les inducteurs de ressources nous procéderons au choix des inducteurs à retenir pour cette conception au dépôt de SOREY. Cette identification des inducteurs de ressources a été réalisée suite à des interviews avec les agents et des observations des activités.

Tableau 9: Les inducteurs des ressources

Ressources	Inducteurs possibles	Inducteurs retenu	Justification
Main d'œuvre	Temps consacré à chaque activité ; nombre de camion dépoté ou chargé	Temps consacré à chaque activité	On peut avoir le temps consacré en chronométrant
Matériels d'exploitation	Temps d'utilisation des moteurs ; consommation moyenne des moteurs à l'heure ;	Temps d'utilisation	Plus illustratif
Local et entretien	Surface utilisée ;	Surface utilisée	Plus illustratif
Matériels et installations électriques	Nombre d'appareil électriques ; volume horaire de travail ; nombre d'ampoules	Nombre d'appareil électrique	Plus illustratif
Consommable non stockable	Kwh ;	Kwh	Plus illustratif
Matériel roulant	Durée moyenne d'utilisation	Durée moyenne d'utilisation	Plus illustratif
Frais administratif	Nombre de clients ; temps d'utilisation, quantité	Temps d'utilisation	Le 'Temps d'utilisation est plus illustratif
Fourniture consommable	Nombre de tâche administratif ; Quantité	Quantité	Le plus significatif
Les frais de transport	Litres, nombre de km parcouru ; temps de circulation	Temps de circulation	Ce nombre est connu car ils sont enregistrés
Téléphone	Nombre d'appel téléphonique ; durée moyenne des appels pour chaque activité	Nombre d'appel téléphonique	Il est facile de dénombrer le nombre d'appels pour chaque activité
Restauration	Nombre de repas servis ; nombre d'employés	Nombre de repas servis	Les reçus nous permettent de déterminer le nombre de repas servis

Source : nous-mêmes

Après avoir identifiés les différents inducteurs de ressources et procéder à leur choix, nous pouvons affecter les ressources aux activités. Le tableau ci-dessous indique les activités et les inducteurs de ressources retenus.

6.2.3 Affectation des ressources aux activités

L'allocation des ressources aux activités s'effectue en additionnant le coût des différentes ressources. Cela aboutira à la connaissance du coût total des ressources consommées par activité. Pour l'affectation des ressources, nous avons deux modes de rattachement des ressources.

Le premier mode de rattachement consiste à imputer les ressources aux objets de coûts sans calcul préalable. Par contre le second mode de rattachement consiste à répartir les ressources communes à plusieurs objets de coûts. Pour ce mode de rattachement, nous utiliserons les inducteurs de ressources trouvées dans la section précédente pour les imputer d'abord aux activités. Ensuite, nous affectons les coûts des activités aux produits à travers les inducteurs d'activités

6. 3 Présentation du modèle de calcul des coûts de revient des produits

L'objectif de cette section est de procéder à l'identification des inducteurs d'activités qui permettent de rattacher les coûts des activités aux objets de coûts. Ainsi, dans cette section nous procéderons d'abord à l'identification des inducteurs d'activités, ensuite la présentation des objets de coûts et enfin présenter le modèle de calcul des coûts par la méthode ABC.

6.3.1 L'identification des inducteurs d'activités

Cette phase consiste à recenser les inducteurs d'activités. Les inducteurs d'activités sont de la fréquence et de l'intensité de la demande placée sur une activité par un objet de coûts. Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité (inducteurs d'activités). Le choix de l'inducteur d'activité est primordial car il met en

évidence un comportement de coûts cohérents qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur. En effet, l'inducteur d'activité doit être :

- représentatif ;
- mesurable et quantifiable ;
- pragmatique.

Dans cette section, nous identifierons les inducteurs d'activités possibles avant de faire le choix de l'inducteur à retenir pour la conception de notre système de calcul des coûts par la méthode ABC. Le tableau ci-dessous indiquera la matrice des activités et inducteurs d'activités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 10:Matrice activités- inducteurs d'activités

Codes	Activités	Inducteurs d'activités	Inducteurs retenus	Justification
A1	Prendre en charge les C/C ou W/C par le transit	Nombre de citerne par produit ; nombre de formalités administrative ; volume de produits entrant	Nombre de citerne par produit	Plus illustratif
A2	Etablir la déclaration de mise en entrepôt	Volume du creux disponible ; nombre de déclaration de mise en entrepôt	Nombre de déclaration de mise en entrepôt	Plus illustratif
A3	Jauger les bacs	Nombre de bacs par produit ; durée moyenne de jaugeage	Nombre de bacs par produit	Physiquement, on peut dénombrer les bacs par produit
A4	Etablir les comptes rendus journaliers des mesures	Nombre de bacs par produit	Nombre de bacs par produit	Plus illustratif
A5	Etablir la situation journalière de stock	Volume d'entrées ; volume de sorties ; capacité du bac	Volume des entrées ; volume de sorties	Plus illustratif
A6	Etablir les ordres de déchargement	Nombre de camions citerne dépoté ; nombre d'ordre de déchargement établis	Nombre d'ordre de déchargement	Plus illustratif
A7	Etablir le planning de dépotage	Nombre de citerne par produit ;	Nombre de citerne par produit	Plus illustratif
A8	Contrôle des C/C avant leurs accès au dépôt	Nombre de points de contrôle ; nombre de citerne par produit	Nombre de citerne par produit	
A9	Purger les C/C	Nombre de compartiment des C/C ; nombre de citerne programmé pour le dépotage	Nombre de citerne programmé pour le dépotage	

A10	Analyser les produits	Nombre d'analyse par produits analysés ; nombre de citerne dépoté ;	Nombre d'analyse par produit	Plus illustratif
A11	Dépoter les C/C ou des W/C	Volume de creux disponible par produit ; nombre de citerne par produit à dépoter ;	Nombre de citerne par produit à dépoter	Plus illustratif
A12	Faire la vacuité	Nombre de citerne dépoté	Nombre de citerne dépoté	Plus illustratif
A13	Etablir les bordereaux de réception	Nombre de bordereaux établis ; nombre de citerne dépoté ;	Nombre de bordereaux établis	Plus illustratif
A14	Etablir les O/C sur présentation de bon de Marketer	Nombre des O/C établis ; nombre de bons Marketer	Nombre des O/C établis	Plus illustratif
A15	Charger des C/C	Nombre de citerne chargé ; Volume de sortie par produit ;	Nombre de C/C chargé	Plus illustratif Plus illustratif
A16	Etablir la situation journalière de sorties	Volume moyen de sortie par produits ; nombre de bacs par produits	Volume de sorties par produit	Plus illustratif
A17	Etablir les documents de sanction	Nombre de C/C contrôlés	Nombre de C/C contrôlé	Plus illustratif
A18	Réparer l'installation technique	Nombre d'intervention	Nombre d'intervention	Plus illustratif
A19	Préparer des exercices d'incendie	Temps consacré à la réalisation des exercices	Temps consacré à la réalisation des exercices	Plus illustratif
A20	Production de l'électricité	Volume par produit en bac ; volume moyen de sortie	Volume par produit en bac	Plus illustratif
A21	Restaurer les agents du dépôt	Nombre de repas servis ; nombre de reçu	Nombre de repas livrés	Plus illustratif

Source : nous-mêmes

Ce travail de définition permet souvent un regroupement d'activités quand les inducteurs sont identiques afin de ne pas multiplier le nombre d'activités. Une fois ce recensement effectué, il s'agit de déterminer les inducteurs à retenir.

Après avoir défini les inducteurs d'activités, on doit procéder à la détermination de leurs volumes et au calcul du coût unitaire d'un inducteur. Le coût unitaire de l'inducteur d'activité est égal au rapport du coût annuel de l'activité pour la même période et le volume de cet inducteur.

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Coût annuel de l'activité}}{\text{Volume d'inducteur d'activités}}$$

Après avoir choisi les inducteurs d'activités, dans la section suivante nous présenterons le modèle de calcul des coûts par la méthode ABC au dépôt de SOREY.

6. 3.2 présentation du modèle de calcul des coûts par la méthode ABC

Avant de présenter le modèle de calcul des coûts par la méthode ABC, il importe tout d'abord de définir les objets des coûts. Dans le cas du dépôt de SOREY, nous pouvons choisir comme objets de coûts le super 91 ; le gasoil et le pétrole lampant compte tenu du temps qui nous est imparti. Ces trois objets de coûts constituent les produits qui génèrent la plus grande partie du chiffre d'affaire de la SONIDEP. Nous allons présenter d'abord le modèle de calcul de coût unitaire des activités avant d'en faire celui du calcul des coûts des produits définis.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Modèle de calcul de coût unitaire de l'inducteur d'activité

Codes	Activités	Coût de l'activité	Inducteurs d'activité retenue	Volume de l'inducteur retenu	Coût unitaire de l'inducteur
A1	Prendre en charge les C/C ou W/C par le transit	X1	Nombre de citerne par produit	I1	X1/I1
A2	Etablir la déclaration de mise en entrepôt	X2	Nombre de déclaration de mise en entrepôt	I2	X2/I2
A3	Jauger les bacs	X3	Nombre de bacs par produit	I3	X3/I3
A4	Etablir les comptes rendus journaliers des mesures	X4	Nombre de bacs par produit	I4	X4/I4
A5	Etablir la situation journalière de stock	X5	Volume des entrées ; volume de sorties	I5	X5/I5
A6	Etablir les ordres de déchargement	X6	Nombre d'ordre de déchargement	I6	X6/I6
A7	Etablir le planning de dépotage	X7	Nombre de citerne par produit	I7	X7/I7
A8	Contrôle des C/C avant leurs accès au dépôt	X8	Nombre de citerne par produit	I8	X8/I8
A9	Purger les C/C	X9	Nombre de citerne programmé pour le dépotage	I9	X9/I9
A10	Analyser les produits	X10	Nombre d'analyse par produit	C	X10/I10
A11	Dépoter les C/C ou des W/C	X11	Nombre de citerne par produit à dépoter	I11	X11/I11
A12	Faire la vacuité	X12	Nombre de citerne dépoté	I12	X12/I12
A13	Etablir les bordereaux de réception	X13	Nombre de bordereaux établis	I13	X13/I13
A14	Etablir les O/C sur présentation de bon de Marketer	X14	Nombre des O/C établis	I14	X14/I14
A15	Charger des C/C	X15	Nombre de C/C chargé	I15	X15/I15

Source : nous-mêmes

A l'issue de l'étape, du calcul des coûts des inducteurs de l'activité, nous pouvons affecter ces coûts aux produits. Le tableau suivant indique le modèle de calcul des coûts par la méthode ABC.

Tableau 11: Modèle de calcul des coûts par la méthode ABC

Produit \ Activités	SUPER 91			GASOIL			PETRÔLE LAMPANT		
	Qté	Coût unitaire	Total	Qté	Coût unitaire	Total	Qté	Coût unitaire	Total

Source : nous-mêmes

Comme nous pouvons le constater le système de calcul des coûts par la méthode ABC donne une visibilité parfaite des coûts engagés au dépôt de SOREY. Après la conception du système de calcul des coûts par la méthode ABC, nous présenterons le prolongement de la méthode ABC dans la section suivante.

6.4 La gestion par activité ou Management Based Costing (ABM)

La gestion par activité connu sous le vocable anglais Management Based Costing (ABM) est considérée comme étant un prolongement de la méthode ABC. En effet, elle permet de mettre en œuvre les stratégies de maîtrise et de réduction des coûts obtenus suite au calcul des coûts par la méthode ABC. Ainsi, la méthode ABC permet de disposer des données nécessaires pour une amélioration continue articulée sur une double démarche : redéfinition des processus et la gestion de la qualité.

Elle peut être définie 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. Cette gestion par activité permettra à la SONIDEP de comprendre les causes des coûts d'où le potentiel d'en réduire. Pour mettre en place cette gestion par activité au dépôt de SOREY on doit procéder de la manière suivante :

- analyse des activités ;
- analyse des inducteurs d'activités ;
- la mesure et l'amélioration de la performance.

La mise en place d'un tel système de gestion au sein du dépôt permettra au manager de la SONIDEP :

- la connaissance du coût de chaque activité ;
- les activités créatrices de valeur à l'organisation et aux clients ;
- les activités non créatrice de valeur dont l'élimination permettra de réduire les coûts du dépôt sans réduire l'efficacité du processus

Au terme de ce chapitre, nous pouvons retenir que la conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC est structurée en cinq étapes principales.

La première étape consiste à procéder à l'analyse des activités. cette analyse des activités nous a permis d'identifier vingt-un (21) activités liés au processus général de stockage des hydrocarbures au dépôt de SOREY. Ces activités seront décrites de façon exhaustive en annexe dans le dictionnaire des activités. Dans la seconde étape, nous nous sommes attelés à l'identification des ressources et à la recherche des inducteurs de celles-ci.

La troisième étape nous permet d'affecter ces ressources aux activités à travers les inducteurs de ressources identifiées. A la suite de cette étape, nous présenterons dans la quatrième étape, le modèle de calcul des coûts par la méthode ABC. Elle consiste à affecter les coûts des activités aux objets de coûts à travers les inducteurs d'activités identifiés.

Enfin, cette étape nous conduit à la phase de l'extension de la méthode ABC vers la gestion par activité ou ABM. Nous avons évoqué les phases de la mise en place d'un tel système de gestion et ces avantages pour la SONIDEP dans le management du dépôt de SOREY.

6.5 Recommandations

L'engagement de la SONIDEP dans le système de management de qualité prouve le désir de ces dirigeants d'impacter significativement le processus global de recherche d'efficacité et de performance de leurs organisations actuelles et futures. C'est pourquoi notre contribution à travers le projet pilote de conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC au dépôt de SOREY vient à point nommé. Mais cette contribution n'est pas suffisante au vu des exigences et de l'enjeu d'un tel système de gestion. C'est pourquoi nous formulons les recommandations suivantes aux dirigeants de cette entreprise. Ces recommandations ont pour objectif de contribuer à l'amélioration continue du fonctionnement de celle-ci. Nous les adressons plus particulièrement à la Direction générale ; à la mission contrôle de gestion et Audit.

6.5.1 Recommandations à l'endroit de la Direction Générale

Nous recommandons à la direction générale, les points suivants pour une mise en place effective du système de calcul des coûts par la méthode ABC :

- poursuivre à court terme, la conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC. En effet, le système de calcul des coûts par la méthode ABC, permettra à la SONIDEP de bien analyser les coûts de ces produits afin d'améliorer la rentabilité de ces derniers. Aussi, il servira à l'identification des activités créatrices de valeur pour la SONIDEP et les clients ;

- éteindre la mise en place d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC à toute l'entreprise. Sur la base de ce projet pilote, l'élargissement du système de calcul des coûts à toute l'organisation pourra se révéler utile pour le calcul de la rentabilité de chaque produit offert par la SONIDEP. Outre, elle permet une appréciation des processus actuels.
- la définition des objectifs de mise en place d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC. La fixation de ces objectifs doit être en rapport avec le plan stratégique de la Direction générale ;
- la réforme du processus budgétaire par la mise en place d'un système de gestion budgétaire par activité ;
- l'implication de tout le personnel dans la mise en place du système de calcul des coûts par la méthode ABC. Cette implication de tout le personnel permettra l'appropriation de cet outil de gestion par toute l'entreprise ;
- La création d'un service d'audit interne car on constate actuellement que la fonction contrôle de gestion a pris le dessus sur celle de l'audit interne.

6.5.2 Recommandations à l'endroit de la mission du contrôle de gestion et audit

Pour permettre à la mission Contrôle de gestion et Audit de jouer pleinement son rôle dans la recherche des performances de cette entreprise, nous formulons les recommandations suivantes. En effet, avec l'utilisation des nouveaux outils de gestion, il est important d'actualiser sa mission et son organisation.

6.5.2.1 La redéfinition des attributions de la mission contrôle de gestion et audit

En plus des différentes tâches qui sont attribuées à la mission contrôle de gestion et audit, nous proposons d'ajouter les tâches suivantes à la mission du MCGA :

- La mise en place et la gestion du système d'information de l'entreprise, en collaboration avec le département informatique ;
- L'analyse des projets d'investissements ;
- Le contrôle opérationnel ;
- L'évaluation des résultats au sein de la société.

6.5.2.2 La réorganisation de la mission contrôle de gestion et Audit

Au regard des nouvelles tâches que nous avons recommandé d'attribuer à la mission du contrôle de gestion et Audit, il nous semble important de la réorganiser afin qu'il puisse répondre de façon efficace à ces nouvelles attributions. Ainsi, nous recommandons la subdivision de la mission contrôle de gestion et audit en trois cellules :

- la cellule du budget ;
- la cellule de comptabilité de gestion ;
- la cellule de gestion du système d'information et de mesure de la performance.

Les différentes tâches de ces cellules sont énumérées comme suit :

- Pour la cellule du budget

Elle aura pour tâche :

- la coordination de processus budgétaire avec les différents centres de responsabilité ;
- la mise en place et l'utilisation du budget par activité,
- le contrôle budgétaire, c'est-à-dire la détermination et l'analyse des écarts entre les prévisions et réalisation et la proposition des mesures correctives.

- Pour la cellule de comptabilité de gestion

Elle sera chargée de concevoir et la mise en place et d'assurer le fonctionnement d'un système de comptabilité par activité au sein de la SONIDEP. Cette cellule doit permettre la maîtrise des coûts grâce aux inducteurs d'activités et de mettre en évidence les informations susceptibles d'orienter les prises de décisions.

- Pour la cellule de gestion du système d'information et de mesure de la performance

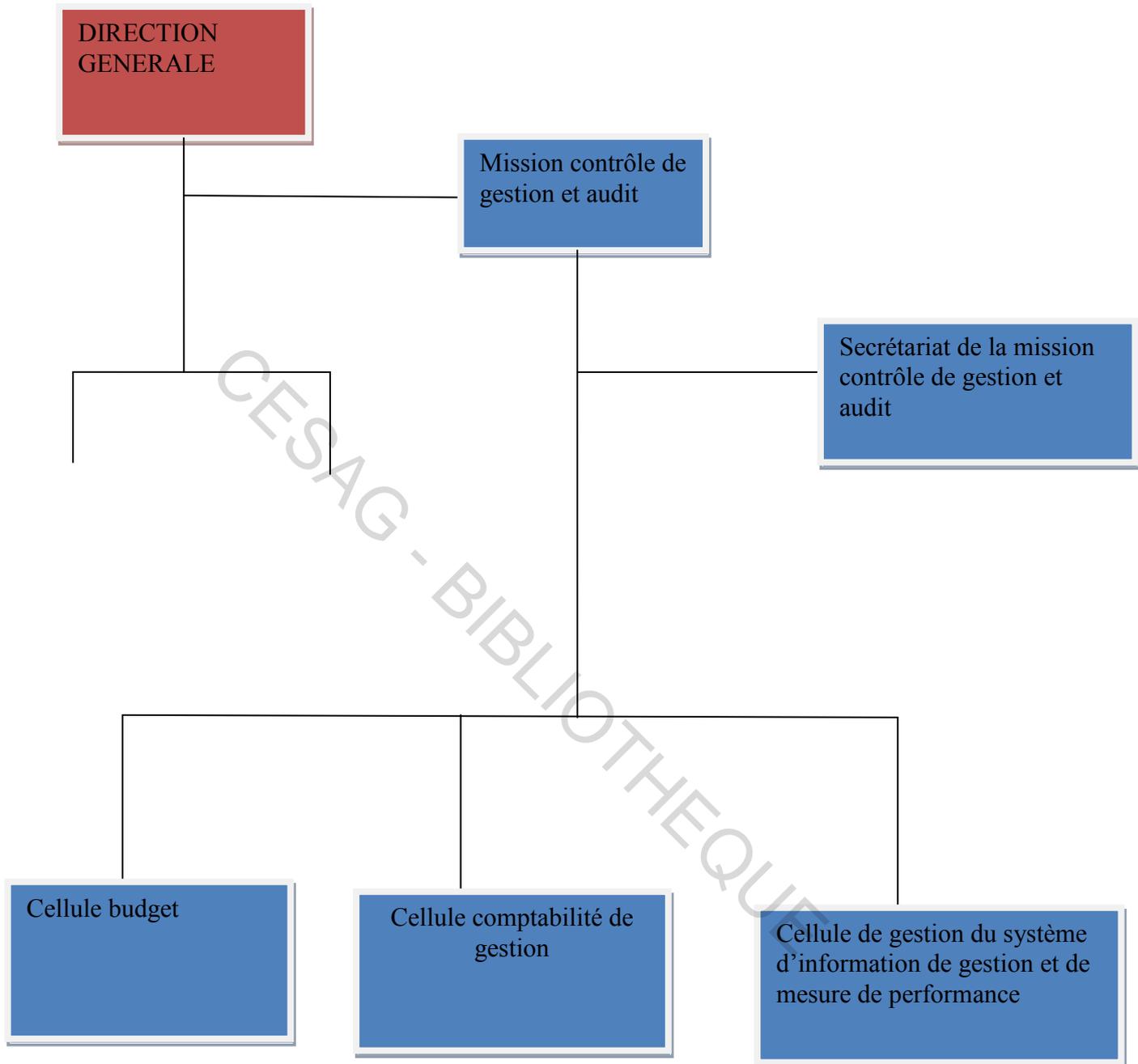
Elle aura pour tâche :

- évaluation des besoins de l'entreprise en information de gestion ;
- définition des circuits d'informations tout en déterminant les délais de leurs productions et le niveau de leur alerte ;
- fixation des procédures de mise à jour et d'actualisation du système. ;
- la conception et la gestion d'un système d'évaluation de la performance ;
- la conception des tableaux de bord à l'intention des structures de l'entreprise ;
- le suivi des indicateurs de la performance et leurs actualisations au besoin

Afin de renforcer le système de contrôle interne de la SONIDEP, nous suggérons la dissociation de la mission contrôle de gestion et audit. En effet, la qualité du fonctionnement du système de contrôle interne dépend de l'existence des deux fonctions à savoir le contrôle de gestion et l'audit interne.

Nous pouvons résumer la nouvelle réorganisation de la mission contrôle de gestion de la figure ci-dessous :

Figure N° 3: Organigramme de la Mission Contrôle de gestion de la SONIDEP



Source : nous-mêmes

Au terme de cette deuxième partie consacrée à la partie pratique de notre étude, nous pouvons affirmer que le dépôt de SOREY est la meilleure structure à accueillir cette étude. En effet, ce dernier constitue l'un des plus grands dépôts de la SONIDEP tant du point de vue de sa capacité de stockage et de sa commercialisation des produits pétroliers.

Dans cette partie, nous avons tenté tout d'abord de présenter l'entité sur laquelle porte notre étude. Cela nous a permis de bien comprendre le fonctionnement de cette structure et de cerner les différents processus mises en place pour la gestion des hydrocarbures au niveau du dépôt de SOREY.

Ensuite, nous avons présenté le système d'information de la SONIDEP. Cette présentation nous a permis non seulement de décrire le système d'information en place mais également d'analyser les forces et les faiblesses d'un tel système. Cette présentation se justifie car on ne peut concevoir un bon système de calcul des coûts par la méthode ABC qu'à travers un meilleur système d'information en place.

Enfin, nous avons déroulé dans le dernier chapitre la démarche de conception du système de calcul des coûts par la méthode ABC au sein du dépôt de SOREY. Cela nous a permis de dérouler toute la démarche adoptée dans notre modèle d'analyse. Aussi, nous avons tenu à formuler des recommandations tant à l'endroit de la Direction Générale qu'à l'endroit de la mission du contrôle de gestion et audit pour une bonne mise en place d'un tel système.

Globalement, nous pouvons retenir que la conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC s'est déroulée dans des conditions très satisfaisantes en dépit de quelques difficultés liées à l'inexistence et l'indisponibilité de certaines informations ou données. Néanmoins, la collaboration étroite des responsables, des techniciens, des opérationnels nous a permis de surmonter ces difficultés.

CONCLUSION GENERALE

Face à l'évolution des organisations, le système de calcul des coûts par la méthode ABC se présente comme une solution alternative au système traditionnel de la comptabilité analytique. En effet, la comptabilité par activité ou la méthode ABC a été développée aux Etats-Unis pour remplacer les systèmes de comptabilité de gestion traditionnelle qui dans un certain nombre de contextes économiques, se sont progressivement révélés incapables de produire une information comptable pertinente pour la prise de décision et le contrôle de gestion de l'organisation.

Par opposition, au système de calcul des coûts traditionnels basé sur une approche fonctionnelle, celui de la méthode ABC est centré sur une approche par processus. Cette approche vise à découper l'ensemble de l'entreprise par activité comme une série d'activités ayant des relations entre elles au sein d'un processus clairement identifiés. Ainsi, cette vision transversale de l'entreprise permet un calcul des coûts plus fins, fiable et une meilleure maîtrise des coûts. De ce fait, le système devient un bon outil d'aide à la décision des managers pour le pilotage de leurs organisations.

Au vu de l'importance d'un tel outil de gestion et du constat de l'absence d'une comptabilité analytique nous avons voulu contribuer à la mise en place d'un tel système à travers notre thème de mémoire qui porte sur : la conception d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC au sein de la SONIDEP.

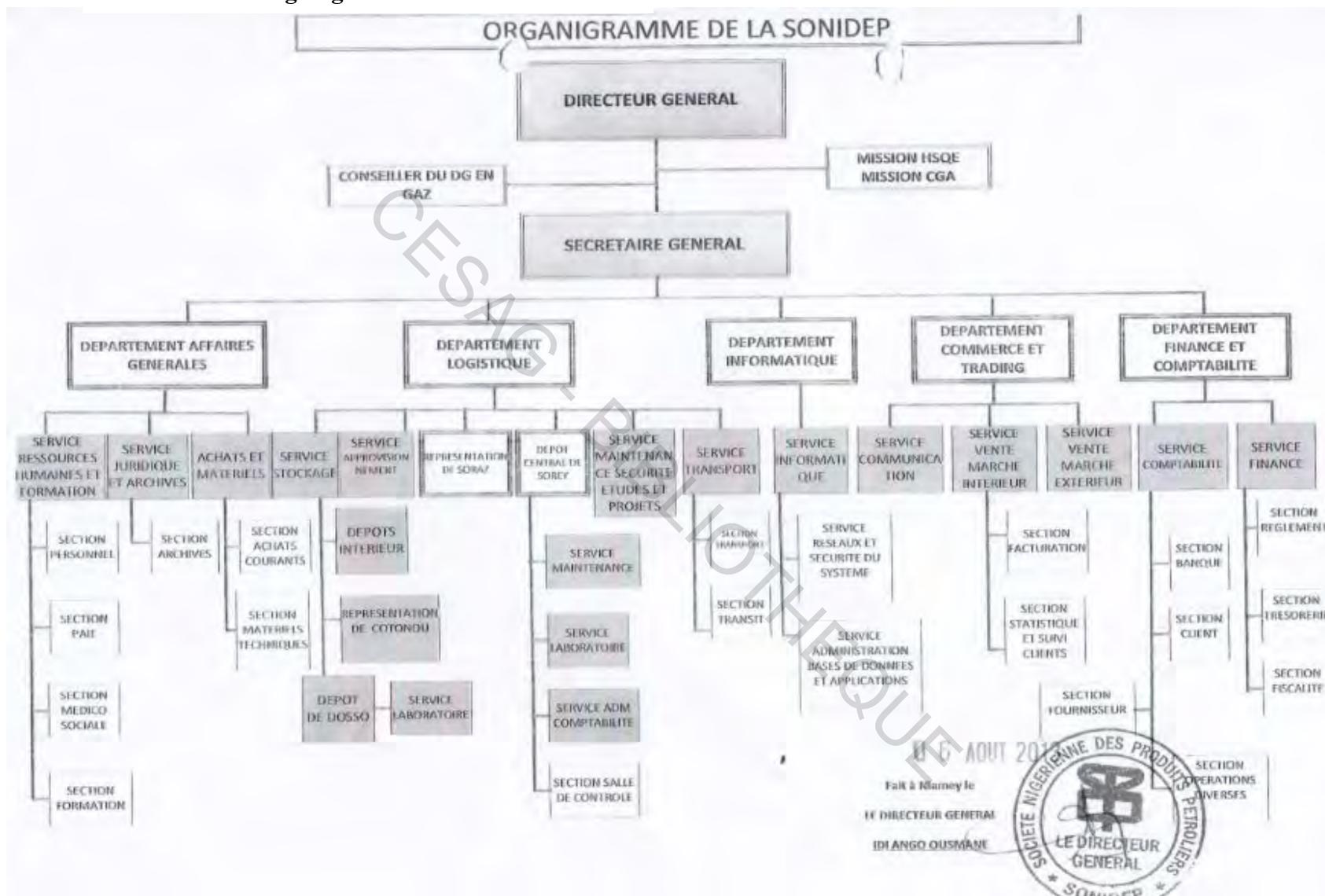
Cette étude étant une première réflexion à la mise en place d'un système de calcul des coûts par la méthode ABC au sein de la SONIDEP, nous avons pris comme projet pilote le dépôt de SOREY de cette organisation. Le choix de ce dépôt est justifié car il constitue l'un des plus grands dépôts de la SONIDEP tant du point de vue de la capacité de stockage des hydrocarbures et des recettes qu'ils génèrent.

Au terme de cette étude, nous pouvons dire que cette conception du système de calcul des coûts par la méthode ABC, nous a permis d'identifier les différents sous-processus liés à la gestion du dépôt de SOREY, d'identifier les différentes activités liées à ces sous-processus, de recenser les différentes ressources allouées aux activités et de proposer un modèle de calcul des coûts par la méthode ABC à cette structure. Ensuite, nous avons prolongé la méthode ABC à la méthode ABM. Cette méthode est considérée comme un prolongement de la méthode ABC. En effet, elle permet d'identifier les activités créatrices de valeurs et celle de non valeur. Nous avons également formulé des recommandations à l'endroit de la Direction générale et la mission contrôle de gestion pour une mise en place du système de calcul des coûts par la méthode ABC au sein de la SONIDEP.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe N° 1 : Organigramme de la SONIDEP



Annexe N° 2: Dictionnaire des activités

Code	Activité	Responsable
A1	Prendre en charge les C/C ou W/C par le transit	Agent de transit
A2	Etablir la déclaration de mise en entrepôt	Agent de transit
A3	Jauger les bacs	Assistant comptable
A4	Etablir les comptes rendus journaliers des mesures	Assistant comptable
A5	Etablir la situation journalière de stock	Assistant comptable
A6	Etablir les ordres de déchargement	Assistant comptable
A7	Etablir le planning de dépotage	Assistant comptable
A8	Contrôle des C/C avant leurs accès au dépôt	Agent de sécurité
A9	Purger les C/C	Agent de sécurité
A10	Analyser les produits	Technicien de laboratoire
A11	Dépoter les C/C ou des W/C	Opérateurs
A12	Faire la vacuité	Agent de sécurité
A13	Etablir les bordereaux de réception	Assistant comptable
A14	Etablir les O/C sur présentation de bon de Marketer	Assistant comptable
A15	Charger les C/C	Opérateurs
A16	Etablir la situation journalière de sorties	Chef service administratif et comptable
A17	Etablir les documents de sanction	Coordonnateur de sécurité
A18	Réparer l'installation technique	Agent de la maintenance
A19	Préparer des exercices d'incendie	Coordonnateur de sécurité
A20	Production de l'électricité	Agent de maintenance
A21	Restaurer les agents du dépôt	La restauratrice

Annexe N° 3: Guide d'entretien

Ce guide a pour objectif d'identifier les différentes activités réalisées au niveau des centres de responsabilités du dépôt de SOREY.

1. Quelle est la nature de l'activité de votre centre ?
2. Quelle est sa mission ?
3. Quelles sont ces principales activités ?
4. Quelles sont les ressources consommées par vos activités ?
5. Quelles sont les moyens de mesures de ces ressources ?
6. Quelle est l'output de votre activité ?
7. Quelle est l'inducteur le plus pertinent pour votre activité ?
8. Quelles sont les destinataires de vos activités ?

GLOSSAIRE

Activité : une activité est, en général, un regroupement de tâche homogène. Elle doit pouvoir être présentée à l'aide d'un verbe et d'un complément. Milkof & al (2007 P : 238)

Centre de responsabilité : un centre de responsabilité peut-être définis comme un sous-ensemble de l'entreprise , correspondant à la structure , au « découpage » défini pour celle-ci et possédant une délégation réelle d'autorité , assortie des moyens humains, matériels et financier en vue d'atteindre un objectif quantifiable et datée... LÖNING & Al (2008 ; P : 15)

Creux : C'est le volume disponible dans les bacs.

Inducteur : selon Mendoza & al (2002 : 109), un inducteur est une unité qui rend compte du comportement du coût de l'activité, c'est-à-dire du lien existant entre le coût d'une activité et sa consommation par un produit ou un objet de coût.

Inducteur d'activité : l'inducteur d'activité est un facteur explicatif du niveau de l'activité. Il permet l'imputation des activités sur les produits ou objet de coût.

Inducteur de ressource : l'inducteur de ressource permet d'expliquer la consommation des ressources par les activités.

Objet de coût : Un objet de coût est défini comme un produit, un service ou tout autre élément dont on veut déterminer le coût de revient.

Processus : un processus peut- être défini comme l'enchaînement des activités déclenchées par une même une cause et délivrant un produit, un service ou une autre information ayant de la valeur pour un client interne ou externe. Mevellec (1992, n°238)

Poste de chargement : c'est le poste où les camions citernes sont chargés des hydrocarbures. Ce chargement se fait grâce à des pompes commandées électroniquement reliées à des cuves.

Poste de dépotage : c'est le poste où les camions citernes ou wagon citerne déchargent leurs produits dans les cuves de stockages à travers des canalisations.

Ressource : les ressources sont définies comme l'ensemble des moyens matériels, humains et financiers mises en œuvre pour l'obtention d'un produit ou service.

Tâche : les tâches sont constituées des suites cohérentes d'opérations qui permettent de former une activité.

Source : nous- mêmes

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine (2010), *contrôle de gestion : manuel et applications*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 750 pages.
2. ALCOUFFE Simon et MALLERET Véronique (2002), *les fondements conceptuels de l'ABC "à la française"*, Groupe HEC, comptabilité-contrôle de gestion, juin, 21 pages.
3. Armand DAYAN (2004), *Manuel de gestion*, Vol.1, éditions Ellipses, Paris, 1088 pages.
4. BOISSELIER Patrick (2001), *Contrôle de gestion*, édition Vuibert, Paris, 602 pages.
5. BOUQUIN Henri (2000), *comptabilité de gestion*, Edition ECONOMICA, 310 pages.
6. BOUQUIN Henri (2006), *comptabilité de gestion*, 6^{ème} édition, Éditions Sirey, Collection Administration des entreprises, Paris, 580 pages.
7. BOUQUIN Henri (2007), *Les fondements du contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Presses Universitaires Françaises, collection Que sais-je ?, Paris, 127 pages.
8. BURLAUD Alain et SIMON Claude J. (2006), *le contrôle de gestion*, Éditions la Découverte, Paris, 121 pages.
9. CHARAF Karim et BESCOS PIERRE LAURENT (2008), impact de la comptabilité par activité sur les performances des entreprises : le cas de la Banque Centrale du Maroc, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, P : 38
10. CHAUVEY Jean-Noël (2003), l'analyse d'activités : un outil d'information stratégique pour les services, *Revue Française de Comptabilité*, Juin, n°279.
11. DAVASSE Henri, PARRUITTE Michel (2005), *Comptabilité : manuel. : DPECF. Épreuve n°4*, édition FOUCHER, Paris, 479 pages.
12. DFCG (2011), *Mise en œuvre pratique de la méthode ABC*, Échanges, la Revue des Dirigeants Financiers, Hors-série n° 3, Novembre, Paris, 21 pages.
13. Diagne Moussa (2011), *Guide de comptabilité analytique*, Presse universitaire du Sahel, Sénégal, 622 pages.
14. DORIATH Brigitte (2008), *contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, pages 162
15. DORIATH Brigitte (2008), *contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, pages 162
16. DUBRULLE Louis, JOURDAIN Didier (2003), *Comptabilité analytique de gestion*, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 482 pages.
17. El Hadj Faye (2003), *le comptabilité analytique et contrôle de gestion*, presses universitaire de Dakar, Paris, P 253
18. ERIC Margotteau (2001), *contrôle de gestion*, Ellipses édition, Paris, pages 480 ;
19. FAUCHEUX Sylvie et MOULIN Catherine (2010), *TIC et développement durable*, Éditions De Boeck, Bruxelles, 225 pages.

20. GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, édition ECONOMICA, Paris, 719 pages.
21. GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent (2004), *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, EJA, Paris, 421 pages.
22. GOUJET Christian, RAULET Christian et RAULET Christiane (2007), *comptabilité de gestion*, 7^{ème} édition, DUNOD, Paris, 489 pages.
23. GOUJET Christian, DORIATH Brigitte (2011), *comptabilité de gestion*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 310 pages.
24. GRANDGUILLOT François et GRANDGUILLOT Béatrice (2008), *l'essentiel du contrôle de gestion*, 3^{ème} édition, Gualiano , éditeur Paris, 135 pages.
25. HORUS (2010), *Étude de faisabilité : projet Mobile Banking Mutualisé*, Développement Finance, Mars, Paris, 169 pages.
26. LACURIE Philippe (2009), *Système d'information, communication*, 7 pages.
27. LAVERTY Jacques (2003), *Introduire la gestion par les activités dans l'entreprise : une décision de nature stratégique*, fiche technique, 8 pages.
28. LECLERE Didier (2007), *l'essentiel de la comptabilité analytique* ; 4^{ème} édition, Deuxième tirage, EYROLLES, Éditions d'Organisation, Paris, 200 pages.
29. Les Cahiers du Numérique (2003), *La finance électronique*, Volume 4, n°1-2003.
30. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MÉRIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel, SOLÉ Andreu (2008), *le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques*, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 322 pages.
31. LORINO Philipe (2006), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Éditions Duodi Entreprise, Paris, 213 pages.
32. MALO Jean-Louis et MATHE Jean-Charles (2002), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Éditions d'Organisation, Paris, 309 pages.
33. MELYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique*, 3^{ème} édition, Bréal, Paris, 287 pages.
34. MENDOZA Carla et CAUVIN Éric (2001), *Coûts et décisions*, Gualino éditeur, Paris, 242 pages.
35. Toufik Saada, Alain Burland et Claude Simon (2005), *comptabilité analytique et contrôle de gestion*, VUIBERT, Paris, P 201
36. THIERRY Jacquot et RICHARD Milkoff (2007), *Comptabilité de gestion* , Dareios & Paerson Education France , 313 pages.