



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

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

**Master Professionnel en
Comptabilité et Gestion Financière
(MPCGF)**

**Promotion 6
(2011-2013)**

**MEMOIRE DE FIN DE
FORMATION**

**CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE
ANALYTIQUE PAR LA METHODE ABC A LA
SUNEOR**

Présenté par :

Babacar NDAO

Dirigé par :

Madame Mame Rouba Faye KANE

Professeur au CESAG

Avril 2014

DEDICACES

Louange à ALLAH, le Tout Miséricordieux, le Très Miséricordieux.

Que la paix et le Salut soient sur son Messager Mouhamed, sa famille et ses compagnons.

Je dédie ce modeste travail à:

- ☞ Ma chère mère, qu'ALLAH te protège et te laisse pendant très longtemps devant nous ;
- ☞ Mon cher père, que le Bon DIEU t'accorde longévité et santé de fer.

REMERCIEMENTS

A Madame Rouba Kane, ma directrice de mémoire, pour son attention et son entière disponibilité dans le suivi de cette étude.

Je vous exprime ma profonde gratitude pour avoir bien voulu m'accompagner dans ce travail. Vous avez mis toutes vos connaissances à notre disposition et vous n'avez ménagé aucun effort pour la réussite de ce travail.

A mes chers responsables et collègues :

- Monsieur Omar SAMB, Directeur du Contrôle de Gestion et Audit Interne de la Suneor.
- Monsieur Mamadou DIAGNE, Directeur d'Usine de la Suneor Dakar.
- Monsieur Cheikh SALL, Directeur d'Usine de la Suneor Kaolack.
- Monsieur Babacar MBODJ, Directeur d'Usine de la Ziguinchor Dakar.
- Monsieur Oumar BADIANE, Chef Département Administratif Suneor Ziguinchor.
- Monsieur Bamba THIOUNE, Chef Département Administratif Suneor Kaolack.
- Monsieur Doudou FAYE, Chef Département Administratif Suneor Dakar.
- Monsieur Ndiaga WADE, Chef Département Maintenance et Energie Suneor Dakar.
- Monsieur Bougouma MBAYE, Contrôleur de gestion Suneor Ziguinchor.
- Monsieur Abdou Aziz SALL, Chef département Fabrication Suneor Ziguinchor.
- Monsieur Louis Michelle CISSE, Chef de service Stockage Suneor DAKAR.
- Monsieur Babacar FALL, Chef Département Administratif Suneor Diourbel.

A l'ensemble du personnel de la Suneor.

Au corps professoral et administratif du CESAG.

A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce mémoire.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing

ABM: Activity Based Management

BS : Bon de Sortie

BT : Bon de Travail

CA: Chiffre d'Affaire

CC : Coût Complet

CD : Coût Direct

CF : Charge Fixe

CD : Coût Direct

CV : Charge Variable

DI : Demande d'Intervention

HB : Huile Brute

HBA : Huile Brute Arachide

HBE : Huile Brute Extraction

HBP: Huile Brute Pression

HPS: Handed, Pecked, Selected

HR: Huile Raffinés

HRA : Huile Raffinée Arachide

HRV : Huile Raffinée Végétale

ONCAD : l'Office National de Coopération et d'Assistance au Développement ONG (Organisation Non Gouvernementale)

SONAR : Société Nationale d'Approvisionnement du monde rural

SEID : Succursale Etablissement Industriel de Dakar

SEIL : Succursale Etablissement Industriel de Kaolack

SEIZ : Succursale Etablissement Industriel de Ziguinchor

SEL : Succursale Etablissement de Louga

SGA : Services Généraux Administratifs

SGT : Services Généraux Techniques

TTA : Tourteaux Traitées Arachide

TOA : Tourteaux Ordinaire Arachide

TT : Tourteaux Traitées

UO : Unité d'Œuvre

VL : Vente Locale

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Figure 1 : Modèle d'analyse	33
Tableau 1 : les processus affectés à chaque établissement :	45
Tableau 2 : Présentation des activités affectées à leur processus et leurs usines	55
Tableau 3 : Affectation des ressources aux activités.....	58
Tableau 4 : Exemple de calcul du coût global des analyses laboratoire :	63
Tableau 4 : Les cours des produits sur le marché mondial en dollar	67
Tableau 5 : Schéma de répartition des frais de trituration par activité et par produits :.....	69
tableau 6 : Synthèse des inducteurs de coûts par activités	74
Tableau 7 : répartition des nombres d'inducteur des activités support fourni par les ateliers	77
Tableau 8 : Répartition des charges du siège (reparti au franc cfa)	77
Tableau 9 : les coûts des activités et les inducteurs de coûts	78
Tableau 10 : Coûts de revient par produits.....	80
Tableau 11 : résultats analytiques.....	81

TABLE DES MATIERES

DEDICACES.....	I
REMERCIEMENTS	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	V
TABLE DES MATIERES.....	VI
INTRODUCTION GENERALE.....	1
Première partie : Cadre Théorique et méthodologique.....	9
CHAPITRE 1 : GENERALITE SUR LA COMPTABILITE ANALYTIQUE	11
1.1 La comptabilité analytique.....	11
1.1.1 La Comptabilité analytique par centre d'analyse.....	13
1.1.2 Les limites de la comptabilité analytique par la méthode des centres d'analyse	15
1.1.3 La Comptabilité analytique par la méthode ABC	15
1.2 Méthodes traditionnelles de calcul des coûts de revient.....	17
1.2.1 Les méthodes des coûts complets	17
1.2.2 La méthode des coûts partiels	20
CHAPITRE 2 : DEMARCHE DE CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE PAR ACTIVITE.....	25
2.1 L'approche préliminaire de la méthode ABC.....	25
2.1.1 La nécessité d'une compréhension approfondie de l'entreprise	25
2.1.2 Principes de la gestion par activité.....	26
2.2 Les étape de la conception de la méthode ABC	27
2.2.1 Identification des activités.....	27
2.2.2 Affectation des activités par processus	29
2.2.3 Rattachement des ressources aux activités.....	29
2.2.4 Rattachement des activités aux objets de coûts.....	30
2.2.5 Calcul des coûts et du résultat par produits.....	32
CHAPITRE 3 : MODELE D'ANALYSE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	32
3.1 Modèle D'analyse	32
3.2 Démarche de l'étude	34
3.2.1 L'Observation	34
3.2.2 L'entretien individuel.....	34

3.2.3 L'étude documentaire.....	35
3.3 Le cadre de l'étude.....	35
3.4 Délimitation du sujet.....	36
Deuxième Partie : Cadre pratique.....	38
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE LA SUNEOR.....	39
4.1 Historique	39
4.2 Organisation.....	41
4.3 Missions et Objectifs	42
CHAPITRE 5 : CONCEPTION DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE PAR LA METHODE ABC A LA SUNEOR	44
5.1 Compréhension approfondie des processus de l'entreprise.....	44
5.1.1 Présentation du schéma technique de réception et de trituration	47
5.1.2 Description des processus de trituration	48
5.2. Phase de conception.....	48
5.2.1 Identification des activités	49
5.2.2 Affectation des activités aux processus	54
5.2.3 Rattachement des ressources aux activités.....	58
5.2.4 Rattachement des activités aux objets de coûts.....	61
5.2.5 Calcul des coûts et du résultat par produits.....	76
CHAPITRE 6 : ANALYSE ET PROPOSITIONS.....	82
CONCLUSION GENERALE	85
ANNEXES	88
GLOSSAIRE	99
BIBLIOGRAPHIE	100

INTRODUCTION GENERALE

L'internationalisation de la concurrence et la mondialisation des marchés caractérisent le nouvel environnement économique des entreprises. En plus, l'évolution des technologies de l'information et de la communication a rapproché les distances et a éliminé les frontières, réduisant ainsi le monde en un grand marché dans lequel les informations, les capitaux et les marchandises circulent facilement et rapidement. Ces mutations apportent certainement de nouvelles perspectives, mais surtout de nouveaux défis à cause des nouvelles contraintes. L'étendue accrue des zones d'intervention a restreint les avantages qui avaient été acquis. L'entreprise a dû développer sa réactivité pour faire face aux tendances erratiques des marchés sur lesquels elle intervient. Son mode de production s'est progressivement modifié pour se transformer en un véritable « pilotage par l'aval ». Ces modifications ont eu comme conséquence d'accélérer l'évolution de l'environnement caractérisée par une concurrence intense. Durant la vie de toute entreprise publique ou privée, les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et la continuité des activités.

On note aussi de grandes modifications subies tout au long du vingtième siècle par la structure de coût des entreprises. Leurs charges indirectes ont augmenté et leurs coûts de la main d'œuvre directe diminué. La diversité des produits et services offerts est devenue inversement proportionnelle à leur longévité. Ainsi, plusieurs outils de gestion sont mis en place pour permettre aux entreprises de maîtriser leurs activités. Et parmi ces outils on retrouve la méthode ABC.

Les insuffisances de la comptabilité analytique ont suscité la mise en œuvre de nouvelles méthodes de gestion basées sur les activités, pour pallier la répartition arbitraire des charges et donner une image correcte des coûts réels de l'entreprise afin de permettre une prise de décisions suivant un système d'information non biaisé. Cette évolution de l'environnement a poussé les dirigeants à être de plus en plus dans l'action d'abord et la réaction. Selon (Bouquin, 2006,78), il faut pour cela que les coûts soient identifiés avant qu'ils n'existent, au moment de prendre la décision qui va les provoquer.

Déjà au début des années 1980, de nombreuses voix s'élevaient pour dénoncer les faiblesses des méthodes traditionnelles d'imputation des charges indirectes dans le cadre du calcul des prix de revient complets. Les principales critiques visaient, d'une part, le choix de clés de répartition arbitraires et principalement liées au volume d'activité et, d'autre part, l'emploi

trop généralisé de la main d'œuvre directe comme unité d'œuvre alors que dans beaucoup d'entreprises, la part de celle-ci dans l'ensemble des coûts est en régression depuis bien longtemps. En effet, la gestion par activités s'est développée aux Etats Unis, avant d'arriver en France vers la fin des années 80.

Au milieu de toutes ces voix, un homme se démarque pourtant; il s'agit du renommé Robert Kaplan, professeur à la Harvard Business School. Au début des années 1980, il a publié divers articles qui feront le tour du monde :

- dans un premier article dénommé "relevance lost", il dénonce les faiblesses et les dérives des méthodes employées jusqu'alors et montre dans quelle mesure la perte de pertinence dans le calcul des prix de revient peut engendrer des conséquences fâcheuses dans le cadre de la prise de décisions;
- dans un autre article intitulé "relevance regained", il pose les premiers fondements de la méthode de l'Activity Based Costing, plus communément connue sous l'abréviation de méthode ABC. L'objectif initial était de trouver ou de retrouver des coûts complets pertinents dans lesquels les charges indirectes sont réparties de manière correcte.

Il serait erroné de croire que Kaplan a inventé cette méthode de toutes pièces. En fait, quelques entreprises américaines avaient déjà entamé des processus de réorganisation de leur système de comptabilité de gestion. Robert Kaplan, de par sa grande expérience, a permis de concentrer les idées novatrices et de les formaliser en une nouvelle méthode de calcul des coûts fondées sur le concept des activités qu'il a nommée "Activity Based Costing". Sa grande notoriété a ensuite facilité la diffusion de ces nouvelles idées dans le monde entier.

Aussi, convient t-il de souligner que les tableaux de bord, les méthodes analytiques, les principes de Reporting classiques, qui prennent en compte principalement les éléments de coûts ou les éléments financiers, ne sont plus adaptés aux entreprises d'aujourd'hui. Celles-ci ont de plus en plus besoin :

- de réactivité face à la concurrence ;
-
- de vision globale et stratégique ;

- d'une aide à la décision efficace.

Par ailleurs, Le contexte actuel change la dénomination de l'activité. Le terme activité est généralement associé à la raison d'être de l'entreprise : telle entreprise aura ainsi pour activité principale l'hôtellerie, telle autre le transport. Le terme activité de l'ABC n'est pas compris comme un objectif de l'entreprise, mais plutôt comme un métier interne, concourant à la production d'un produit. La qualité, la gestion des paiements, les achats, l'accueil-Client, l'opération de vernissage sont autant d'activités de base dans l'entreprise qui seront suivies par la méthode.

Comme la plupart des pays africains, le Sénégal n'est pas en reste des mouvements de privatisation encourus sur le continent avec comme objectif le désengagement de l'Etat dans la gestion des entreprises publiques. Ces entreprises comme la SUNEOR (privatisée le 25 mars 2005), doivent changer leur méthode de gestion pour mieux s'adapter à la concurrence et assurer leurs pérennités. Les activités de la SUNEOR sont orientées vers la fabrication et la commercialisation d'huile, de tourteaux et des produits annexes tels que Javel et vinaigre. L'entreprise s'appuie sur des fonctions supports telles que les services de maintenance, les services de production d'énergie et les services à caractère général. - Au démantèlement du dispositif de protection de l'huilerie ;

Le contexte actuel de la Suneor est marqué aussi par :

- ✓ l'augmentation générale des prix de consommables, de pièces de rechange de matières premières et du transport ;
- ✓ la suppression de la subvention qu'octroyait l'état sur le prix de vente de l'arachide ;
- ✓ -l'arrivée de nouveaux concurrents étrangers sur le marché l'arachide tels que Chine, Inde, USA.

Face à ce contexte actuel ne serait-il pas plus profitable à la SUNEOR de passer de la comptabilité industrielle, à une comptabilité de management pour une maîtrise parfaite de ses coûts?

De plus, la comptabilité analytique employée actuellement à la Suneor n'est pas encore automatisée : Le démarrage en 2008 du progiciel actuel M3 (make ; move ; maintain) qui est une refonte de l'ensemble des applications précédentes n'a pas non plus favorisé les résultats escomptés.

La valorisation des stocks et la comptabilité analytique ont continué à être effectuées de façon extracomptable avec l'utilisation de la méthode des centres d'analyse.

Le module analytique de ce progiciel n'a jamais été mis en œuvre pour cause de formation satisfaisante et de saisie à temps réel des transactions.

Par conséquent, la comptabilité analytique à la Suneor se fait de façon extracomptable et se base sur la méthode de centre d'analyse.

Maîtriser ses coûts et parvenir à les réduire de manière régulière est un enjeu essentiel pour l'entreprise, dans un contexte de mondialisation croissante et de concurrence de plus en plus accrue. Mais la gestion des coûts n'implique pas uniquement leur réduction : il s'agit aussi de pouvoir répondre aux questions stratégiques concernant les leviers d'action les plus prometteurs, les décisions à prendre en matière de gestion du portefeuille de produits ou de clients, les changements technologiques, l'opportunité d'une externalisation, etc. Les activités de la SUNEOR sont orientées vers la fabrication de produits réalisés aux différents stades des activités pour lesquels la société rencontre des problèmes :

- de maîtrise parfaite de ses prix de revient pour les comparer à la concurrence ;
- d'appréhender correctement ses marges pour fixer ses prix de vente ;
- de maîtriser la structure de ses coûts et de ses processus pour prendre des décisions de gestion adéquates ;
- de valoriser ses produits en stocks sur la base des coûts de production.

Il s'agit de définir une vision non plus hiérarchique mais transversale de l'entreprise d'où la nécessité de rénover la méthode par une meilleure prise en compte des modifications structurelles de la production.

Les causes des problèmes confrontés par la société sont les points suivants :

- la défaillance de la méthode des centres d'analyse ;
- le problème d'affectation des charges indirectes ;
- le manque de moyen de mesures et d'évaluation de certaines activités (compteurs, débitmètres, bascules romaines, jauges).

Tout cela se résume par une insuffisance de la comptabilité analytique à la suneor.

Par conséquent, on peut constater que la société a une myopie managériale chronique accompagnée d'une faiblesse des performances financières, malgré le potentiel industriel et humain existant ;

L'adéquation de la méthode avec les besoins de l'entreprise est donc fonction, non pas de la méthode de contrôle de gestion employée, mais de la manière de la mettre en place.

Les entreprises peuvent ainsi avoir recours à différentes méthodes de comptabilité analytique pour améliorer leur système de maîtrise des coûts.

Nous pouvons noter plusieurs solutions possibles :

- la méthode ABC ;
- la méthode des centres d'analyse ;

La méthode ABC (activité based costing) c'est une méthode qui cherche à identifier les activités qui sont créatrices de valeur, c'est-à-dire qui contribuent à la mise en œuvre des facteurs clés de succès, et celles qui ne le sont pas. La mise en œuvre de la méthode ABC se nourrit de la connaissance et de la mesure des coûts basés sur les activités (Activity Based Costing).

Ainsi, en vue d'analyser l'effet sur le résultat et la performance de l'entreprise de nouveaux outils d'évaluation et de suivi de la rentabilité des usines au niveau de la SUNEOR nous avons opté pour la conception d'une nouvelle technique de gestion qu'est la **Méthode ABC**. Elle repose sur le principe selon lequel ce sont les activités qui consomment les ressources (et non les centres d'activité) et les produits qui consomment les activités. L'approche ABC privilégie la notion d'activité et l'analyse des processus qui lient la consommation de ressources à la création de valeur. Elle est en théorie une alternative aux insuffisances des méthodes classiques de la comptabilité analytique, sans pour autant être la solution complète au problème d'affectation des charges indirectes, elle contribue néanmoins à rendre les arbitrages plus objectifs. Malgré cela, la méthode ABC n'est pas exempte de reproches, sa difficulté majeure est dans le processus de mise en place au niveau de l'entreprise car elle nécessite un investissement relativement important en temps et en argent et surtout une implication totale de la part des opérationnels, et ce pour un résultat qui pourrait ne pas être significatif.

La méthode ABC propose d'évaluer à chaque étape de production l'impact des différentes caractéristiques des produits sur les coûts et nous pousse à poser cette question :

Comment concevoir une comptabilité analytique basée sur la méthode ABC à la SUNEOR ?

Afin de mieux cerner notre thème qui porte sur la conception d'une méthode ABC à la SUNEOR, nous allons aborder certains points et surtout tenter de répondre à un certain nombre de questions telles:

- les données de la comptabilité analytique, sont-elles des éléments pertinents dans la prise de décision stratégique et opérationnelle ?
- y'a-t-il vraiment une insuffisance de la comptabilité analytique classique au niveau de Suneor ?
- comment concevoir un système de comptabilité basé sur les activités ?

Ce sont là autant de préoccupation et de question auxquelles nous tenterons de répondre dans cette étude à travers ce thème « **Conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC à la SUNEOR** »

L'objectif est tout simplement de concevoir une comptabilité analytique par la méthode ABC pour une meilleure maîtrise des coûts à la Suneor.

En effet, il s'agit de proposer aux dirigeants, un outil de gestion plus complet dans la maîtrise des coûts conduisant à l'amélioration de la performance financière de l'entreprise.

Par ailleurs, Cette étude nous permettra :

- ▶ de démontrer les pertinences des données analytiques dans la prise de décision stratégique et opérationnelle ;
- ▶ de démontrer l'insuffisance de la comptabilité analytique classique au niveau de la Suneor ;
- ▶ de montrer comment concevoir une comptabilité analytique basée sur les activités.

Une bonne conception de la méthode ABC se traduira pour l'entreprise par :

- l'établissement des coûts de revient sur tous les axes d'analyse ;
- l'élimination des imputations " irrationnelles" ou arbitraires des charges indirectes aux coûts d'un produit ou d'un service ;

- une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise ;
- la réduction des coûts afin de mieux répondre aux exigences du marché ;
- l'adoption d'une tarification plus précise ;
- l'adoption d'une stratégie de prix de cession interne dans le sens de mieux valoriser les activités supports;
- la mise en place des indicateurs pouvant permettre les simulations et la sous-traitance.

Nous avons divisé notre travail en deux parties qui sont :

Première partie : cadre théorique et méthodologique : nous ferons une analyse conceptuelle, ensuite nous aborderons la démarche de mise en place d'une comptabilité par activité et enfin nous présenterons notre méthodologie d'étude et notre modèle d'analyse.

Deuxième partie : cadre pratique de l'étude : dans cette partie, nous présenterons d'abord la Suneor, ensuite aborderons la conception de la comptabilité analytique par la méthode abc à la Suneor. Et en fin pour boucler cette partie nous soumettrons nos analyses et propositions.

Première partie : Cadre Théorique et méthodologique

INTRODUCTION

L'importance que nous donnons à cette partie du travail n'est pas moindre car son domaine d'analyse fait l'objet d'un choix judicieux. Les difficultés que connaissent les entreprises sénégalaises, à s'adapter au système sans cesse plus rapide de l'environnement économique et d'être performantes afin de jouer pleinement leur rôle de créateur de richesse. Dans ce contexte, chaque entreprise quelle que soit sa taille, ses objectifs fixés, les moyens mis en œuvre, les méthodes et pratiques utilisées cherche à mettre en place une politique de gestion adaptée à son environnement, ce qui leur permettra d'atteindre leur objectifs stratégiques préalablement fixés et d'assurer leur pérennité.

Nous devons, en tant que scientifique, faire une analyse conceptuelle du sujet, proposer une démarche théorique de conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC dans les entreprises de manière générale et dans les entreprises industrielles de façon spécifique avant de présenter le modèle d'analyse et la méthodologie de l'étude utilisée.

CHAPITRE 1 : GENERALITE SUR LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Toute recherche exige l'utilisation d'un certain nombre de représentations mentales générales et abstraites des objets étudiés standardisés telles que définitions et méthodes. Ainsi, nous tenterons d'abord de définir la comptabilité analytique d'une manière générale, ensuite la comptabilité analytique par centre d'analyse et enfin la comptabilité analytique par la méthode ABC. Nous parlerons ensuite des méthodes traditionnelles de calcul des coûts de revient ; il s'agit de la méthode du coût direct, des coûts complets et des coûts variables.

1.1 La comptabilité analytique

Le rôle essentiel de la comptabilité analytique est d'analyser et d'interpréter les données afin de mieux contrôler les coûts. Elle concerne toutes les formes et toutes les tailles d'entreprises, dont elle est un des éléments clefs de la gestion de l'entreprise. Elle est devenue comptabilité analytique d'exploitation lorsque le secteur tertiaire a été amené à calculer des coûts de revient. Bien que gardant toujours l'appellation « comptabilité », cette discipline est fondée essentiellement sur l'analyse des coûts et l'interprétation de données globales conduisant à prendre des mesures de détail.

Tant que l'industrie était constituée de petits ateliers, produisant en petites séries des articles peu nombreux, les chevauchements de valeur entre exercice étaient de peu d'importance. Quand le développement du capitalisme a fait apparaître des entreprises fortement capitalisées produisant en masse une grande variété d'articles, le besoin d'une meilleure gestion des coûts a été de plus en plus pressant. L'étude des temps, notamment autour des innovations de Charles Taylor, a donné de l'élan aux méthodes de production et un cadre à la ventilation des coûts dans les différents produits. Le terme « costing » (coût en français) est devenu une règle dans l'industrie et a permis de dégager beaucoup de concepts utilisés dans les systèmes de comptabilité analytique.

Pour Melyon (2003 :8), l'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision pour plusieurs raisons :

- le résultat net comptable concerne une période d'un an et n'est obtenu qu'avec le retard par rapport à la période à laquelle elle se rapporte ;
- le résultat net comptable concerne l'ensemble des activités de l'entreprise. Il ne fournit donc que peu d'information sur les performances respectives de chacune d'elles ;
- l'information produite obéit le plus souvent à des préoccupations juridiques plutôt qu'économique ;
- les informations saisies ne tiennent compte que de l'aspect monétaire. Les grandeurs exprimées sous forme physique sont exclues ;
- le classement des charges n'est effectué ni par centre de responsabilité, ni par produit, ni par fonction.

La comptabilité analytique est un système de gestion, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du profit de l'exercice et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par les directions des entreprises. En effet il est important de préciser qu'il y'a des éléments pris en compte dans la comptabilité analytique et qui ne sont pas pris en compte par la comptabilité générale.

La comptabilité analytique rapproche chaque produits de ses charges, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin de mieux en apprécier la situation. Elle est parfois associée à d'autres techniques de gestion comme le budget ou la gestion par les objectifs, à qui elle fournit les éléments de comparaison comme la comptabilité par activité.

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites.

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs sont:

- connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondants (N. GUEDJ, 1996 : p 132-134).

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions.

La comptabilité analytique est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précises et permanentes, des éléments d'analyse périodiques et comparables dans le temps (P.L. BESCOS, 1994 : p 232-233). Elle est considérée comme outil efficace de la gestion prévisionnelle, car elle se focalise sur les centres d'activités d'une entreprise en relevant particulièrement à chaque branche les coûts supportés par celles-ci d'une manière bien détaillée.

1.1.1 La Comptabilité analytique par centre d'analyse

Connu sous l'appellation ancienne de méthode des sections homogènes, ce procédé de traitement des charges indirectes a vu le jour avant la deuxième guerre mondiale. Son application repose sur une division de l'entreprise en un certain nombre de compartiments comptables appelés centres d'analyse. De là, on adopte pour chaque centre le meilleur procédé d'imputation des charges en choisissant une unité de mesure de son activité qui servira de base de répartition. Elle correspond au système des coûts complets puisque toutes les charges incorporables, sans exception sont imputées aux coûts des produits ou commandes.

Toutefois, elle est la plus couramment utilisée car elle présente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats.

Cette méthode des sections homogènes a été mise sur pied lorsque les préoccupations des gestionnaires d'entreprise étaient tournées entre autres, vers les objectifs d'évaluation plutôt que vers les problèmes de gestion.

Cette technique repose sur un découpage de l'entreprise en centre d'analyse ou section.

Comme le définit le plan comptable général français, un centre d'analyse est « une division de l'unité comptable où sont analysés les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés ».

Ce découpage peut se faire indépendamment de la structure de l'entreprise, mais il correspond le plus souvent à des divisions réelles liées à l'exercice d'une responsabilité ; ce qui permet un contrôle plus rigoureux de la gestion. Il n'existe pas de découpage type ou de nombre idéal de centres, tout dépend de la nature de l'activité de l'entreprise, de sa taille et de son organisation.

Les centres principaux sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de distribution de l'entreprise. Ce sont des centres qui reflètent l'activité de l'entreprise et qui correspondent aux grandes fonctions de l'entreprise.

Les centres auxiliaires sont eux qui travaillent pour d'autres centres (comme par exemple service entretien, maintenance, service paie etc.) Ils ont pour rôle de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise.

La section représente une subdivision d'un centre de travail. Elle est créée lorsque la précision recherchée dans le calcul des coûts des produits conduit à effectuer l'imputation des charges d'un centre au moyen de plusieurs unités de mesure.

Les éléments des charges groupés dans une section sont appelés « Frais de section ». La section est constituée de telle manière que l'ensemble des charges qui la concerne puisse être ramené à une unité commune permettant de réserver et d'affecter à chacun des coûts des produits intéressés la part de ces charges qui lui incombe effectivement.

L'activité de chaque section étant définie par une unité unique appelée « unité d'œuvre » les sections sont dites homogènes d'où l'appellation « méthode des sections homogènes ».

L'unité d'œuvre sert principalement à imputer le coût d'une section aux comptes de coûts des produits (biens ou services) ou des commandes internes ou clients intéressés.

C'est par le biais des unités d'œuvre que les charges indirectes sont incorporées, en finale aux comptes des coûts des produits.

Grâce à l'unité d'œuvre, le coût de section sera soit cédé à d'autres sections, soit imputé aux coûts des produits ou commandes.

Le terme coût de l'unité d'œuvre » est obtenu par le quotient de la totalité des charges de la section ayant une unité d'œuvre physique et le nombre des unités d'œuvre.

Si l'unité d'œuvre est monétaire, on parlera du taux de frais. On distingue beaucoup d'unités d'œuvre et ces dernières sont rattachées soit à la main d'œuvre consacrée au produit (ex : heures de main d'œuvre), soit au fonctionnement du matériel consacré au produit (ex : heure-machine).

1.1.2 Les limites de la comptabilité analytique par la méthode des centres d'analyse

Toutefois les limites de ces méthodes dites traditionnelles ont suscité, chez certains économistes gestionnaires responsables de l'information comptable, le souci de rechercher une nouvelle méthode d'estimation des coûts.

La méthode des coûts complets est difficile à employer pour de très nombreuses raisons :

- elle est extrêmement lourde et demande un appareil d'enregistrement des éléments ;
- détaillés dont le coût a pu être longtemps considéré comme hors de proportion avec le gain de fiabilité par rapport à des méthodes plus empiriques ;
- elle est largement arbitraire. Les clefs de répartition qui doivent régler la ventilation des sections ne sont pas toujours évidentes à imaginer et encore moins à constater. La sortie des résultats peut se faire attendre très longtemps. Attendre plusieurs mois pour avoir des chiffres éventuellement arbitraires a découragé plus d'une entreprise.

Elle entraîne une variation arbitraire du coût complet d'un produit en fonction de circonstances qui ne sont pas de la responsabilité des producteurs. De ce fait elle ne permet pas un dialogue fécond pour l'amélioration de la gestion.

Si la méthode du coût complet présente des avantages certains, notamment dans la définition du prix de vente en s'assurant qu'il est supérieur au coût partiel, elle comporte néanmoins des inconvénients.

Le rôle du coût complet dans la définition d'une politique de prix doit en effet être nuancé car on ne tient pas compte de l'influence de la demande. En outre, l'effet des variations d'activité sur les coûts n'est pas montré par l'analyse du coût complet.

1.1.3 La Comptabilité analytique par la méthode ABC

Cette méthode a été développée dans les années 80 par une association, CAM-I (Computer Aided Manufacturing International), créée en 1972 aux États-Unis et située à Austin au Texas, qui s'est spécialisée sur la recherche collaborative visant à l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production. Ses membres sont de grandes entreprises américaines et des éditeurs de logiciels de gestion, un des leaders mondiaux dans le domaine de l'informatique de production qui a intégré la méthode ABC dans ses logiciels

et en fait une propagande active. Le principe de la méthode est le suivant : les objets de coûts (produits, clients...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources.

L'intérêt de la méthode ABC réside dans l'exploitation de gisements de productivité qui se trouvent dans les charges de structure. Elle présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits sans procéder à une répartition des coûts indirects à l'aide d'une unité de mesure souvent arbitraire (par exemple, les heures machines).

Dans la méthode ABC, il n'existe pas de distinction entre centres auxiliaires et centres principaux. Toutes les activités doivent créer de la valeur, et les charges correspondantes doivent être reliées aux produits par le biais d'un inducteur pertinent.

Cette méthode est une nouvelle conception de la consommation efficiente des ressources de l'entreprise qui s'intègre naturellement dans la stratégie de base de l'entreprise et permet d'accroître la qualité des processus. Il est alors préférable de découper l'entreprise par activité et non par fonction de façon à mieux établir les liens qui existent entre les activités et les objets de coûts.

La méthode ABC repose sur un postulat de base : les activités consomment des ressources et les objets de coûts (produits, services, etc.) consomment les activités.

L'enchaînement des étapes s'établit selon le schéma suivant :

Comme le souligne Bouquin (1993 :223) « La méthode des sections n'est en rien incompatible avec l'idée de prendre l'activité comme objet principal de l'analyse des coûts, la relation entre activités et centres d'analyse étant naturelle...Il reste que la méthode des sections ignore le concept d'activité parce qu'il est, pour elle, en raison de ses hypothèses, synonyme de section ». Le problème est donc principalement lié au découpage en section lorsque ces dernières regroupent des activités hétérogènes et que les U.O retenues ne sont pas pertinentes.

Une meilleure connaissance des processus permet de dégager les forces et faiblesses d'une organisation à la mise en place de cette méthode. L'utilisation de cette méthode gagne en pertinence lorsque les processus de production sont "en ligne" avec un personnel qualifié et polyvalent, que les processus sont flexibles, et que la technique utilisée est celle de la production en série de tailles différentes.

1.2 Méthodes traditionnelles de calcul des coûts de revient

La comptabilité analytique allait connaître une révolution complète à partir des années 1970. Les besoins quittent le domaine purement industriel : on prend conscience qu'il faut contrôler les coûts et les recettes par activités, y compris dans les activités de service. Le résultat d'une énorme entreprise n'est pas en lui-même utilisable : il faut le fractionner en entités plus restreintes et plus significatives. Le cadre de gestion cesse d'être l'entreprise légale mais la division, le département ou le service. On peut aussi chercher à consolider les résultats d'activités qui sont de même nature mais exercées par des entités juridiques différentes. L'État aussi devenu le gestionnaire de nombreuses activités comprend qu'il doit imposer des systèmes analytiques pour en contrôler le rendement, un changement d'attitude fondamental dans un monde où le service public n'avait pas à tenir compte de préoccupations comptables. Ainsi, plusieurs méthodes de calcul des coûts ont été mises en œuvre.

1.2.1 Les méthodes des coûts complets

Les C.C. sont obtenus en prenant en considération l'intégrité des charges incorporables, qu'elles soient fixes ou variables. Un coût complet intègre des charges directes et des charges indirectes. En réalité, les méthodes de calcul des coûts complets sont des techniques de répartition des charges indirectes. Le caractère variable ou fixe de la charge à imputer est secondaire.

En effet, on trouve parmi les charges variables et les charges fixes à la fois des charges directes et indirectes.

On distingue deux types de coût complets :

- ✓ les coûts complets traditionnels qui incorporent toutes les charges présentés par la comptabilité générale sans retraitement préalable ;
- ✓ les coûts complets économiques obtenus après retraitement des charges. Ces dernières peuvent être réalisées soit suivant la méthode des coûts complets classique,

soit suivant la méthode ABC (activity based costing); Michel GERVAIS (1994 :119)

En principe, dans le calcul des coûts complets réside le problème de répartition des charges indirectes. Ce problème a suscité le réveil de plusieurs économistes, les uns voulant compléter ou corriger les autres sur la détermination beaucoup plus correcte d'une part des charges indirectes revenant à chaque produit ou commande.

Selon M. GERVAIS (1981 :31), la connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqués ou vendus étant un élément d'informations non négligeable pour conduire et contrôler sa gestion. La méthode de coût complet permet :

- ✓ une valorisation de stock aux différentes étapes du cycle de production et de vente ;
- ✓ l'élaboration d'un tarif pour la commercialisation d'un bien ou d'un service dont le prix n'est pratiquement pas défini ou imposé par la concurrence ;
- ✓ l'établissement d'un devis pour des pièces unitaires, la fabrication de petites séries ou l'accomplissement des travaux spéciaux.

La méthode du coût complet a pour objectif de déterminer à partir des charges considérées comme incorporelles aux coûts, les coûts de revient des produits ou des services vendus permettant ainsi de dégager le résultat, sur chaque produit, service ou branche d'activité.

Elle est fondée sur la distinction entre les charges directes et les charges indirectes.

Les opérations d'analyse comprennent :

- **affectation**: les charges directes par nature sont dans un premier temps affectées directement aux produits et les charges indirectes aux centres d'analyse principaux et auxiliaires ;
- **répartition**: les charges des centres auxiliaires sont réparties, à l'aide de clés de répartition sur les centres principaux. Cette répartition doit tenir compte de la façon dont les centres principaux consomment les services rendus par les centres auxiliaires ; le travail de répartition est quelquefois compliqué par des prestations croisées réciproques entre centres. L'ensemble se résout alors très bien grâce à un système d'équations ;
- **imputation**: les charges des centres principaux, qui comprennent maintenant les charges des centres auxiliaires qui s'y sont déversées, sont imputées sur les produits à l'aide

d'unité d'œuvre. Ces dernières traduisent la manière dont les produits consomment les produits. Elles n'ont pas besoin d'exprimer une causalité, le plus souvent un simple lien de corrélation suffit.

Cette méthode permet de redistribuer les valeurs de charges de la comptabilité générale. Des comptes de section vont recevoir les valeurs ventilées. Il en existe trois sortes :

- les sections intermédiaires ;
- les sections de production ;
- les sections de stocks et d'en cours.

Les sections intermédiaires sont ventilées périodiquement dans les sections de production. Les sections de productions alimentent les sections de stocks et d'en cours.

Au final, le résultat des ventes apparaît facilement, produit par produit et le résultat général est bien égal à la somme des résultats détaillés des produits.

D'une manière générale, quelle que soit la méthode utilisée, le calcul des coûts complets se fait en deux étapes principales :

- affectation des charges directes (c'est-à-dire celles pouvant être imputées sans ambiguïté et sans arbitraire à un type de produit fabriqué ou vendu par l'entreprise quel que soit le niveau d'analyse) aux coûts des produits ;
- imputation après répartition des charges indirectes (c'est-à-dire celles ne pouvant être imputées au produit ou au commande qu'après répartition préalable que revêtira un caractère plus ou moins arbitraire en fonction du choix des clés de répartition) aux mêmes coûts, selon le niveau des charges concernées. Dans la pratique, on parlera souvent d'imputations des frais généraux.

Cette dernière n'a pas été considérée sans critique et on l'a complétée par une autre méthode qui peut être considérée comme un aménagement des méthodes fondées sur la notion de coût complet. Il s'agit de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.

Ainsi, lors de la répartition des charges indirectes en faisant recours aux clés de répartition, la part de l'arbitraire n'est pas négligeable.

En effet, la complexité croissante des produits, l'allongement et la mécanisation de leur cycle de production qui vont de pair et la concentration industrielle qui alourdit les frais d'administration dans les grandes organisations aboutissent à une très forte croissance des charges directes.

1.2.2 La méthode des coûts partiels

Contrairement à la méthode des coûts complets, les méthodes de détermination des coûts partiels considèrent une partie des charges incorporables. Certains ouvrages distinguent quatre méthodes de calcul des coûts partiels :

- méthode des coûts directs ;
- méthode des coûts variables ;
- méthode du coût marginal.

✓ **La méthode des coûts directs**

Cette méthode résulte de la recherche d'un compromis entre les avantages et inconvénients du coût variable d'une part et ceux du coût complet d'autre part. Ce compromis vise à trouver une solution aux difficultés suivantes :

- lorsque les charges fixes représentent une partie importante de l'ensemble des charges se rapportant à un produit, la notion de contribution perd beaucoup de sa signification et ne permet plus d'élaborer une politique de prix ou de produit ;
- si la concurrence se fait par les prix, la méthode du coût complet constitue un garde-fou car elle n'incite pas à moduler ces prix en fonction des différents segments du marché.

Face à ces deux obstacles, la méthode du coût direct va conserver la notion de contribution mais en limitant sa couverture aux seules charges de structure.

Ainsi, pour chaque produit on calcule un coût englobant les charges variables et les charges fixes directes le concernant.

La méthode des coûts directs intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes.

Cette méthode vise à privilégier l'effet dynamique des ventes dans la gestion en se proposant de déterminer leur contribution à l'absorption des charges fixes et au résultat global. La comparaison des contributions dans le temps donne une vision pertinente de l'activité des lignes de produits et des commerciaux. Elle évite de fermer une ligne de produits qui contribue et qui serait déficitaire en coût complet, le report des frais généraux sur les produits restant les entraînant à leur tour dans le déficit.

L'inconvénient de la méthode est qu'elle ne permet pas de valoriser les stocks car elle est incompatible avec les règles du plan comptable. Cela force à tenir deux comptabilités analytiques ou à trouver des méthodes pour fusionner tous les besoins en un seul système.

Ainsi, si une partie du processus de fabrication est externalisée, les coûts transférés sont des prix de vente qui intègrent des frais de structure et le bénéfice du sous-traitant. La comparaison d'une année sur l'autre devient impossible.

Une autre évolution qui pénalise la méthode est la tendance générale à l'augmentation des frais de structures dans le prix de revient d'un produit. Les frais directs ne représentent plus qu'une fraction des coûts, mais ils jouent un rôle important dans la méthode. L'admission d'une contribution positive même faible peut conduire à des politiques de prix dangereuses pour la survie de l'entreprise.

✓ **La méthode des coûts variables**

Un coût variable est un coût partiel constitué uniquement par les charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité.

Autrement dit, un coût variable de produit est constitué par les seules charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus.

En fait, les charges peuvent varier en fonction de la production, mais aussi en fonction de la productivité ou du taux de rotation des stocks. Pour éviter alors d'ajouter des coûts qui ne sont plus variables en fonction d'un même paramètre, on a retenu comme seule variable explicative du niveau des charges le volume d'activité mesuré par les quantités de biens produites et vendues.

Un coût variable est ainsi constitué des seules charges qui varient avec le volume d'activité sans qu'il y ait exactement proportionnalité entre l'augmentation des charges et l'augmentation de l'activité.

Un coût fixe ou coût de structure est composé de charges relativement constantes pour une période de calcul correspondant à une capacité de production donnée. Lorsque le niveau d'activité évolue, ces charges augmentent et se stabilisent à un palier supérieur.

Une fois cette séparation effectuée, le principe de la méthode consiste à affecter toutes les charges variables aux différents produits afin d'obtenir leurs coûts variables et à regrouper les charges fixes en une masse indifférente.

Mais la difficulté provient des charges variables indirectes. Leur traitement nécessite en effet la constitution de centres d'analyse avec toutes les lourdeurs que cela entraîne. Dans cette optique, le calcul de coût variable se fait de la même façon que le coût complet. Cependant, pour simplifier le problème, on peut considérer comme variables les seules charges qui sont à la fois variables et directes, et comme fixes toutes les autres charges.

Après regroupement des charges, on calcule la différence entre le chiffre d'affaires et le coût variable de chaque article. Cette différence appelée marge sur coût variable constitue la contribution du produit à la couverture des charges fixes.

L'utilisation de la méthode des coûts variables permet de déterminer les produits à supprimer. Ce sont uniquement ceux dont la marge sur coûts variables est négative.

La méthode des coûts variables est définie par le plan comptable. Elle est aussi connue sous d'autres appellations:

- méthode des coûts proportionnels ;
- direct costing.

Cette méthode permet d'identifier la relation entre les coûts et le niveau d'activité. Le recours à cette méthode trouve tout son intérêt dans le cadre d'une décision impliquant une variation du niveau d'activité ou un changement dans la structure des coûts.

Le coût variable, en introduisant la notion et la distinction entre coût direct/coût indirect, et en la combinant avec la distinction entre coût variable/ coût fixe, apporte un nouveau regard sur la manière de présenter le processus de fabrication de la rentabilité. Des outils d'analyse

(précis, rapides et relativement simples) et de présentation qui en découlent fournissent une aide appréciable dans des domaines très utiles comme :

- la détermination du seuil de rentabilité : au total, l'entreprise est-elle rentable ou non ?
- la tarification (politiques de prix) : quels sont les produits rentables et non rentables ?
- la mesure du risque : Comment cette rentabilité peut-elle être affectée par une variation des volumes ? (à la hausse comme à la baisse)
- la construction des budgets : comment présenter le tableau de la rentabilité générale ? les tableaux de rentabilité par produits ? (possibilité de motivation de chacune des équipes produits en individualisant la présentation des performances spécifiques).

Il faut aussi noter que la méthode des coûts variables incarne des difficultés à informer sur les coûts unitaires des objets de coûts.

✓ **Méthode du coût marginal**

Le calcul du coût marginal permet, de façon simple, de prendre des décisions de gestion telles que :

- l'acceptation ou le refus d'une offre commerciale exceptionnelle ;
- le choix entre la production et la sous-traitance.

Le coût marginal permet aussi à l'entreprise de définir son optimum de production pour lequel la recette marginale est égale au coût de revient marginal. C'est un raisonnement qui consiste à évaluer l'impact d'une décision possible en termes de gains et en termes de coûts. Si les gains sont supérieurs aux coûts, la décision peut être adoptée, sinon elle est à regretter.

Si les gains sont strictement égaux aux coûts l'entreprise est dans une situation optimale évoquée ci-haut.

a) Les composantes du coût marginal

Deux situations peuvent se présenter :

* la structure de l'entreprise permet de produire une unité supplémentaire d'un produit, d'un lot ou d'une série. Le coût marginal est alors égal au coût variable unitaire (coût variable du produit, du lot ou de la série) ;

* il est nécessaire de développer la capacité productive. Le coût marginal comporte en plus le coût de la structure supplémentaire qu'il a fallu mettre en place.

b) Utilité du coût marginal

* le coût marginal permet de procéder à des simulations. C'est un coût estimé à partir des données comptables réelles ou prévisionnelles ;

* le coût marginal s'applique à des décisions de désinvestissement ;

* le coût marginal permet à certaines entreprises de différencier par les prix un même produit par tranches de clientèles.

CHAPITRE 2 : DEMARCHE DE CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE PAR ACTIVITE

On cherche à analyser et à décrire le processus en mettant en évidence les différentes tâches qui constituent l'ensemble des activités quotidiennes effectuées au sein de l'entreprise. C'est la raison pour laquelle la démarche de la conception d'une comptabilité analytique par activités constitue une étape importante qui nécessite beaucoup d'attention. C'est la raison pour laquelle, la conception et la mise en œuvre d'une comptabilité par activité se fait sous forme d'appel d'offre et les cabinets compétents dans ce domaine soumissionnent.

Il est alors nécessaire que la phase de conception soit bien faite, pour que la mise en œuvre puisse être efficace.

Ainsi dans ce chapitre, nous allons faire une approche préliminaire de la méthode avant de présenter les différentes étapes pour la conception d'une démarche ABC énumérées ainsi :

- ☞ identification des activités et processus ;
- ☞ affectation des activités au processus ;
- ☞ rattachement des activités aux ressources ;
- ☞ rattachement des activités aux objets de coûts ;
- ☞ calcul des coûts et du résultat par produits.

Ainsi, le calcul du coût de revient est fait, en réalisant un tableau de répartition des charges par produit. Les inducteurs ont pour objectif principal de répartir les charges indirectes alors que les charges directes sont réparties généralement de manière ordinaire. En outre, cette méthode nécessite des obligations au préalable.

2.1 L'approche préliminaire de la méthode ABC

2.1.1 La nécessité d'une compréhension approfondie de l'entreprise

La compréhension du fonctionnement interne de l'organisation est le préalable à la mise en place du management par les activités. Il est nécessaire d'identifier et de décrire les activités et les processus et de « découper » l'organisation en fonction des activités et des processus existants (et non pas en fonction de celles et de ceux que l'on souhaiterait mettre en place).

2.1.2 Principes de la gestion par activité

L'objectif est de ne décomposer les charges indirectes que dans la mesure où l'opération leur conserve un minimum d'homogénéité. On renonce en conséquence aux structures à base de centres d'analyse et/ou de responsabilité, pour leur préférer la notion d'activité. Comme on l'a vu, il s'agit de définir (ou de s'en rapprocher) le coût réel d'un produit ou service ... Les coûts de revient sont tous traités comme des coûts variables. En effet, les coûts des produits sont suivis au travers de leur consommation d'activités, lesquelles intègrent toutes les charges sous une forme directe et variable.

La caractéristique majeure de la méthode ABC est de s'intéresser aux activités et non plus aux sections. C'est sur la base de ce principe central que la méthode ABC tend à se distinguer de la méthode des sections homogènes. Aussi, un des apports les plus mis en avant dans la littérature traitant de la méthode ABC est-il celui d'un calcul des coûts de revient plus fiable pour l'analyse stratégique et la gestion des coûts à travers la gestion des activités.

Avec la gestion par activités, il est alors possible

- de cerner précisément les coûts de revient dans des secteurs de services (ingénierie, tourisme, transports, le secteur non marchand...);
- d'identifier la valeur dans les processus en confrontant le coût d'une activité avec sa valeur (au sens de la gestion stratégique des coûts) et par conséquent offrir les éléments d'analyse pour les choix d'externalisation ou de réduction d'activités;
- d'améliorer l'efficacité en offrant des éléments de comparaison (analyse comparative -*benchmarking*);
- d'agir sur les facteurs explicatifs de la formation des coûts en identifiant le premier facteur déterminant dans la structuration des coûts et des processus;
- structurer l'organisation en fonction de ses activités, ce qui permet de « résister » aux changements d'organisation interne. L'analyse par activités constitue une base de raisonnement plus « stable » dans le temps que l'organigramme de l'organisation qui peut être amené à évoluer régulièrement alors que la raison d'être de la structure (sa mission) perdure;
- faciliter le décloisonnement des entités, la coopération des acteurs intervenant tout au long de la chaîne de production d'une prestation.

2.2 Les étapes de la conception de la méthode ABC

2.2.1 Identification des activités

Dans les systèmes complexes, il est souvent utile de développer une carte basée sur les processus des opérations pour comprendre comment les coûts s'accumulent à travers les centres d'activité la première phase consiste à déterminer les processus. Une séquence d'activités qui s'enchaînent constitue un processus.

Autrement dit, Un processus est un « ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini » (Lorino, 1997 :55). Le processus constitue le trait d'union entre les objectifs et les activités.

Sur ce point, Burlaud & Simon (2003 :75) cite que : « L'étude de l'entreprise consiste à analyser avec précision ses processus de fabrication de façon à représenter l'entreprise par un schéma montrant les différents ateliers ou services, leur relation et la circulation des matières et des produits ».

Il s'agit ici d'identifier les activités et les différents produits de son entreprise. Pour identifier les activités dans une entreprise il convient de procéder à l'entretien avec le personnel afin de recenser les activités appropriées. La liste des activités retenues ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable soit lourd et coûteux ; il faut veiller à ne pas confondre les activités avec les tâches élémentaires. C'est ce que veut affirmer BOUQUIN (1993 :54), quand il écrit : « Si, dans toute organisation, les tâches élémentaires s'articulent entre elles selon des processus finalisés pour former des activités, la notion de processus reste pertinente à un niveau plus global, puisque les activités, à leur tour, s'articulent en processus ».

Une activité correspond à une tâche décrite par un verbe d'action (réceptionner, contrôler, comptabiliser...)

Plusieurs tâches peuvent être regroupées dans une même activité dès lors qu'elles s'enchaînent de façon invariante. « Un processus est un ensemble d'activités ayant un

déclencheur commun et un objectif bien précis, Tandis qu'une tâche est un travail à accomplir, soit le plus petit élément de travail », BOISVERT (1995 :149).

Une activité consomme des ressources (« inputs ») et fournit une production mesurable (« outputs »).

La liste des activités ne doit pas être trop succincte pour que les activités restent homogènes et respectent la loi d'équiproportionnalité des ressources utilisées. Il s'agit de trouver une cartographie pertinente des activités sans tomber dans une trop grande simplification ou dans une description trop détaillée. La précision dépendra quant à elle du coût d'obtention de l'information.

D'autre part, plus le nombre d'activités augmente et plus les relations entre activités et objet de coûts sont coûteuses à mesurer.

Selon **BOISVERT (2007 :44)**, « le coût est la somme d'argent exigée en contrepartie de biens ou de services lors de leur acquisition et correspondant à leur juste valeur à ce moment-là. Cette définition coïncide avec celle du coût d'achat ou du prix d'une ressource. Ainsi, la somme d'argent qu'un fournisseur exige d'un client en contrepartie d'un bien donné détermine le coût de ce bien pour le client en question, de même, le salaire versé à un employé, sans oublier les avantages sociaux, constituent le coût de cet employé pour l'entreprise. »

A chaque poste de travail doivent être associées un certain nombre d'activités ; les charges qui ont une même activité sont regroupées dans un même compte d'activité. Pour chaque ressource, on choisit un inducteur de coût dit primaire c'est-à-dire un facteur explicatif des variations de son coût.

En identifiant les activités responsables des coûts majeurs dès cette phase, il est possible d'orienter les efforts pour baisser le coût global du produit.

Pour P. LORINO (1991 :75), l'optimisation économique d'un produit ne peut être efficacement appréhendée que sur la totalité de son cycle de vie et en s'intéressant notamment aux choix de conception.

2.2.2 Affectation des activités par processus

A la différence de la méthode classique de calcul des coûts, tous les processus sont de même nature. C'est à dire qu'il n'existe aucune distinction entre processus principal et processus auxiliaire observée dans la méthode classique de calcul des coûts. MEVELLEC (2001 :37) précise que « le processus est une combinaison d'activités ayant un objectif commun ou présentant un déclencheur commun ».

On peut choisir entre plusieurs facteurs de détermination d'un inducteur d'activité (facteur de consommation des ressources par les activités).

M. BOISVERT (1995 :153) présente les critères de choix d'un inducteur de coût suivants :

- ✓ mesurabilité et quantifiabilité des facteurs ;
- ✓ disponibilité des données ;
- ✓ facteur de coût ;
- ✓ non propension à créer de la valeur ;
- ✓ lien avec la stratégie ;
- ✓ susceptibilité d'influence sur le comportement ;
- ✓ contrôlabilité ;
- ✓ actionnement à court terme ;

2.2.3 Rattachement des ressources aux activités

Cette troisième étape consiste à répartir entre elles les charges (directes ou indirectes) représentant le coût des ressources mobilisées : salaires, coûts des matières premières, amortissements.

Toutes les charges et les temps de travail sont aux différentes activités : on obtient alors un total charges et un total temps par activité, qui constituent les ressources de fonctionnement. Ce travail de ventilation doit être le fruit d'un dialogue entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion chargés de la mise en œuvre de la nouvelle analyse. Il s'appuie sur les données de la comptabilité analytique ou celles des budgets. Ensuite, il sera question de rechercher les facteurs expliquant le mieux possible les consommations de ressources afin de mettre en évidence les « inducteurs de ressources ».

Ces inducteurs permettent l'allocation des ressources aux activités :

2.2.4 Rattachement des activités aux objets de coûts

Selon, M. BOISVERT (1995 :149), il existe trois types d'inducteur :

- a- l'unité d'œuvre d'une activité : C'est l'unité de mesure du travail de cette activité ;
- b- le déclencheur de l'activité se définit comme étant l'élément qui provoque une activité ou un processus ;
- c- le facteur de consommation des ressources par activités : C'est un élément qui influe sur la consommation des ressources par les activités.

Cette étape a pour objectif, le calcul des coûts proprement dits à partir de données passées ou prévisionnelles. Trois possibilités d'affectation sont envisageables :

- l'attribution directe ;
- l'estimation ;
- l'imputation arbitraire.

Il s'agit de trouver des inducteurs d'activités permettant d'affecter aux objets de coût leur consommation d'activités. Le coût des activités consommées par un produit sera obtenu en multipliant le coût unitaire de l'inducteur secondaire par le nombre d'inducteurs que ce produit a reçu.

Gouget & Raulet (2003 :9), en déduisent qu'un coût est une accumulation de charges sur un produit (qui constituent la somme des ressources consommées) à un certain stade de son élaboration. On pourra ainsi calculer en particulier un coût d'achat, un coût de production. Un coût de revient est une accumulation de charges sur un produit à un stade final de son élaboration (vente incluse).

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.

Dans les entreprises, la comptabilité analytique permet déjà une affectation des charges directes entre les objets de coût. Pour les charges indirectes, la répartition est souvent faite par service avant le calcul des unités d'œuvres traditionnelles. Il reste à ventiler d'une autre façon les charges indirectes entre les activités selon les objectifs recherchés et le degré d'arbitraire inévitable dans les choix des conventions. La répartition peut se faire d'après les données passées de la comptabilité analytique ou selon les prévisions (budgets).

Pour qu'elle se fasse de la manière la moins arbitraire, il convient de rechercher les inducteurs des ressources, c'est-à-dire les facteurs expliquant le mieux possible les consommations des ressources. Cette démarche sera ensuite utile pour gérer les activités et pour mettre en évidence les indicateurs de performance les plus pertinents avec la recherche des inducteurs des coûts.

Le choix des inducteurs :

Le gestionnaire choisit alors un indicateur de performance pour chaque activité. C'est un générateur de coût, qui mesure en fait la production de l'activité. Il calcule facilement le coût unitaire d'un générateur, égal au montant des ressources divisé par la quantité de générateur.

Ainsi, l'inducteur de coût se définit comme étant un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût d'un objet de coût. Autrement dit, toute modification de l'inducteur de coût entraîne un changement dans le coût total de l'objet de coût.

Pour que l'inducteur soit pertinent, il faut que la consommation de ressources générée par l'inducteur soit constante. Dans l'exemple précédent, le lancement d'une série entraîne la même consommation de ressources quelle que soit la taille de la série.

Ensuite, on identifie la quantité de générateur consommée par chaque produit : ainsi va-t-on associer la production de l'activité à la consommation de ressources qui en résulte, directement pour chaque produit. Cela donne la quantité de générateur et les ressources consommées par produit.

Inducteur et unité d'œuvre classique:

L'inducteur doit être lié à la production de l'activité (output) alors que l'unité d'œuvre est liée plus souvent à l'une des ressources consommées (main d'œuvre directe); l'unité

d'œuvre est souvent volumique (c'est à dire plus ou moins liée au volume produit) alors que l'inducteur prend en compte des éléments indépendants de ce volume (référencement d'un fournisseur par exemple).

L'unité d'œuvre traduit une corrélation n'impliquant pas nécessairement une causalité. Elle ne permet donc pas un véritable « management des coûts ». Celui-ci ne peut se faire qu'en trouvant les relations explicatives entre produits et activités consommées.

2.2.5 Calcul des coûts et du résultat par produits

A l'étape finale, on obtient le coût de revient du produit, en coût total et en coût unitaire, détaillé par activités. C'est un coût de revient précis, incontestable: celui-ci va désormais permettre la mise en place d'un contrôle budgétaire, la simulation des coûts pour les nouveaux produits, l'analyse des écarts et des activités, l'analyse détaillée des composants.

C'est sur la base de ces différentes étapes qu'on peut concevoir une comptabilité analytique basée sur la méthode ABC.

CHAPITRE 3 : MODELE D'ANALYSE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE

La traduction de tout travail scientifique nécessite une voie à suivre en vue d'arriver aux solutions ou toute recherche scientifique doit se fonder sur un objet d'étude et sur des méthodes appropriées à cet objet. Dans un premier temps, nous présenterons notre modèle d'analyse qui s'adapte mieux à notre sujet choisi. En second temps, nous déclinerons la méthodologie à suivre pour boucler ce chapitre.

3.1 Modèle D'analyse

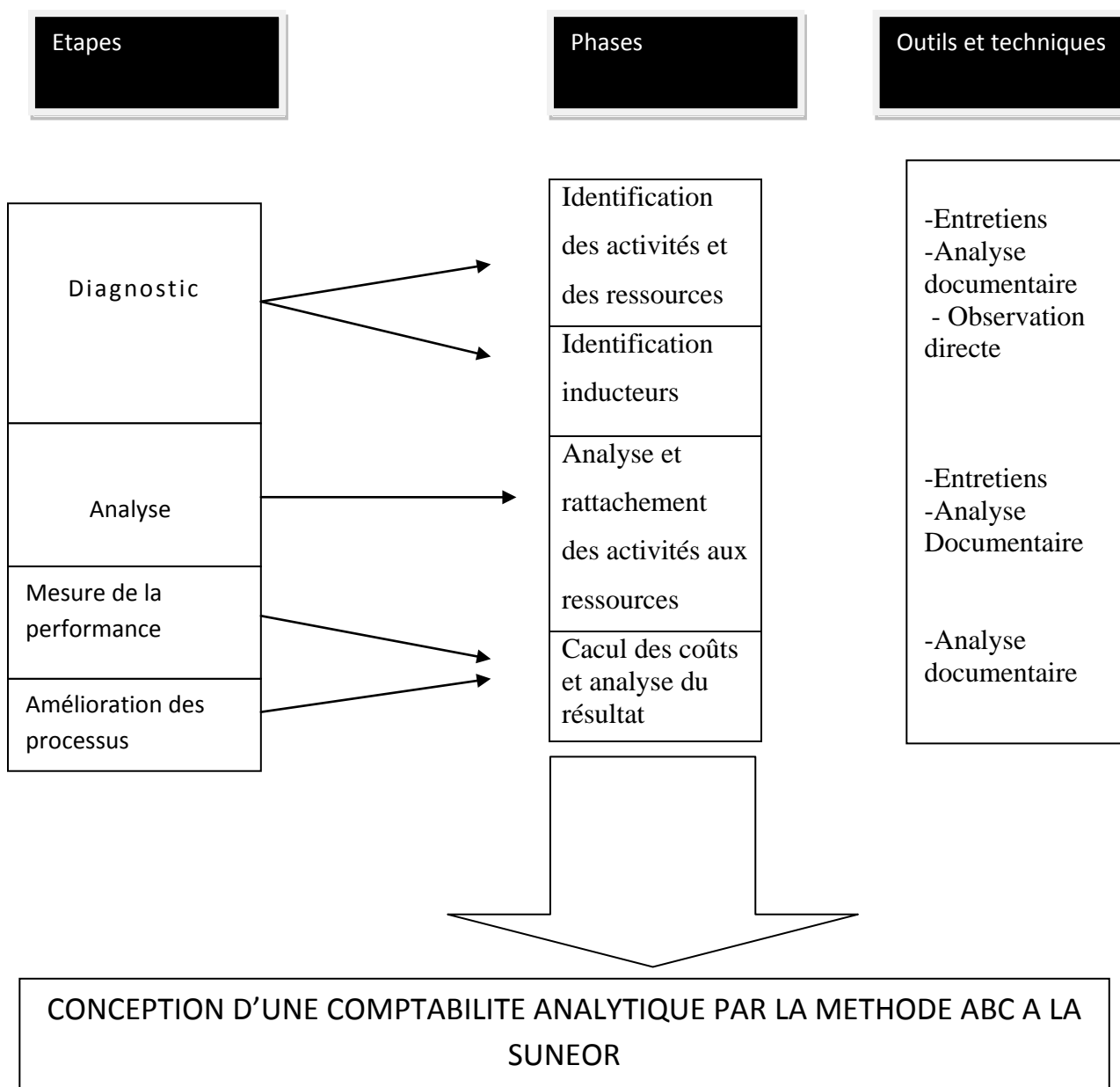
Le modèle correspond à une traduction simpliste et générale de la réalité. La conception d'un bon modèle d'analyse nécessite une revue approfondie de la littérature. Pour une meilleure compréhension de notre étude nous avons fait une représentation schématique de la démarche que nous avons adoptée à travers notre modèle d'analyse. Notre revue de littérature nous a permis de déceler trois étapes dont dépend la réussite d'une mise en place

d'un système de comptabilité analytique: ce sont les études préliminaires, la phase de conception et la mise en œuvre proprement dite.

Ainsi, le modèle retenu se procède de la manière suivante :

- ✓ identification des activités ;
- ✓ identification des ressources ;
- ✓ identification des inducteurs ;
- ✓ analyse et rattachement des activités aux ressources ;
- ✓ calcul des coûts et analyse des résultats.

Figure N°1 : Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

3.2 Démarche de l'étude

Par définition, la méthode est entendue comme un ensemble des opérations intellectuelles par lesquelles une discipline cherche à atteindre les vérités qu'elle poursuit, les démontre et les vérifie. C'est une démarche, une voie à suivre.

Nous entrons ici dans ce que l'on appelle la phase de terrain de la recherche. Cette phase est ainsi nommée car, à partir de là, le chercheur quitte son bureau et met fin aux phases dites de préparation, c'est-à-dire de réflexion et de conceptualisation préliminaires. Dorénavant, il s'agit d'exécuter le plan préparé, en commençant par délimiter la nature, le nombre, les caractéristiques.

Il faut noter que les techniques ne doivent pas être confondues avec la méthode car, elles ne sont que des outils mis à la disposition de la recherche et organisées par la méthode dans ce but. Elles sont limitées en nombre et sont communes à la plupart des sciences.

.Nous avons fait appel à plusieurs techniques et outils de collecte des données pour mener à bien cette étude :

3.2.1 L'Observation

Cette méthode permet de d'apprécier les pratiques et la mise en œuvre des procédures sur le terrain. Cela nous a permis d'avoir plus de visibilité concrète sur les activités et leurs ressources avec les techniciens. par ailleurs en tant qu'acteur de la rédaction de certaines procédures opérationnelle, cette technique d'observation nous a permis en même temps de tester la procédure sur le terrain dans le but de la rendre plus réaliste.

3.2.2 L'entretien individuel

Les entretiens individuels n'ont pas été chose difficile étant donné que nous travaillons ensemble avec le personnel concerné depuis presque huit ans dans la même Société. Sur la base de notre vécu au sein de cette entreprise aussi bien à l'établissement industriel de

Ziguinchor, de Dakar, qu'à la direction générale où sont centralisées les décisions stratégiques, nous avons pu échanger avec un grand nombre du personnel du top management. Notre rentrée à la SUNEOR date de 2006, année pendant laquelle la Suneor a rompu le système étatique pour adopter une méthode plus adéquate à sa privatisation et plus rentable.

3.2.3 L'étude documentaire

Elle nous a permis de faire une révision du manuel de procédure et de comprendre d'avantage les problèmes et de délimiter nos champs d'investigation. Les techniques ne sont au fond que des moyens utilisés pour collecter des données. Pour mener à bien notre étude, nous sommes partis de l'existant constitué par la documentation comptable et financière de base : des classeurs contenant les rapports des contrôles mensuels des différents dépôts, des Reporting budgétaires mensuels, des rapports relatifs aux comptabilités analytiques. Il nous a permis aussi de retrouver les informations qui nous ont échappé, de maîtriser l'évolution des volumes d'activité et de la structure à l'aide de statistiques. Nous avons aussi exploité le rapport sur la mise en place de la comptabilité analytique présenté par le cabinet vecteur dont son siège se trouve en France et les documents de la société relatifs à la comptabilité analytique. Ce travail documentaire a été aussi effectué à partir de la Bibliothèque du Cesag et de l'Université Cheikh Anta Diop, sur quelques adresses électroniques, et en exploitant les contenus des cours qui nous ont été dispensés au CESAG.

3.3 Le cadre de l'étude

La Suneor nous a servi de cadre pour la présente étude. Suneor dont l'activité principale est la production et la commercialisation d'huile et de tourteaux est leader sur le marché d'huilerie au Sénégal. Elle exerce ses activités essentiellement dans les régions de Dakar, Ziguinchor, Diourbel, Kaolack et Louga.

Un diagnostic plus approfondi se fera au niveau des sites de Dakar et de Ziguinchor dont leurs activités se retrouvent dans les autres sites.

3.4 Délimitation du sujet

Délimitations spatiale

Il existe plusieurs sociétés industrielles au Sénégal. Nous avons délimité notre champ d'étude sur la Suneor plus précisément la Suneor Ziguinchor, Suneor Dakar et Suneor siège dont nous avons eu d'expérience de durées respectives de 4 ans ; 4 ans et de 6 mois. L'étude en question se porte sur la conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC à la Suneor. Nous avons porté notre choix sur la Suneor du fait que malgré la forte avancée des autres confrères, la Suneor garde toujours sa position de leader dans le secteur des industries agro-alimentaire au Sénégal. Elle est une grande structure composée de cinq unités qui se trouvent à Kaolack, Dakar, Ziguinchor, Diourbel et un dépôt à Louga. Le choix spécial effectué sur ces trois entités nous permettra de balayer toutes les activités de Sunéor étant donné qu'elles sont pratiquement similaires d'un site à l'autre. Autrement dit, Ziguinchor et Kaolack ont les mêmes activités. A Dakar, on retrouve toutes les activités de Diourbel et de Louga à part la javellerie et la vinaigrerie du baol qui ont des produits annexes et dont leur chiffre d'affaire représente moins de 5% du chiffre d'affaire total.

Délimitation temporelle

L'aspect temporel n'a pas trop d'influence sur notre étude étant donné qu'il s'agit d'un travail de mise en place de la méthode ABC dans une entreprise où on a exercé le métier de contrôleur de gestion pendant 8 ans. Néanmoins, l'utilisation des données reste nécessaire pour le calcul par simulation des coûts de revient. Ainsi, nos investigations vont couvrir l'année 2010, exercice le plus représentatif qui va servir de base pour le calcul des coûts suivants ce nouveau modèle. Après cette année, la société rencontre des difficultés et n'accède pas la moitié de ses objectifs et capacités productifs.

La méthodologie de recherche avec ses outils et techniques de collectes de données constitue une phase organisée indispensable pour atteindre de façon efficiente le but de la recherche scientifique.

CONCLUSION PARTIELLE

La conception d'une comptabilité analytique par la méthode ABC nécessite une très grande rigueur dans la démarche avec un bagage pertinent de la littérature. Une bonne revue de la littérature est un des gages de la réussite d'une étude. La majorité des auteurs consultés traitent le cas d'une entreprise ayant plusieurs matières premières. Par contre, nous traitons le cas de la Suneor qui a une seule matière première qui est la graine d'arachide et plusieurs produits finis. Néanmoins l'impact de ce constat n'est pas important car il suffit juste de faire quelques adaptations à ce niveau avec une démarche scientifique et rigoureuse.

Avec cette démarche théorique qui nécessite beaucoup de moyens et de compréhension des activités, nous allons présenter d'une façon pratique une conception d'une comptabilité analytique de gestion, basée sur la méthode ABC à la Suneor.

Deuxième Partie : Cadre pratique

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE LA SUNEOR

La SUNEOR est une société anonyme (SA) de droit sénégalais avec un capital de 22.626 570.000 de Francs CFA et de numéro d'identification fiscale 2 .01.021 271 - C - NINEA 001 5 190.

Le siège de la SUNEOR se situe à l'adresse suivante : SUNEOR 32-36 rue du Docteur Calmette ; BP : 639 Dakar Sénégal.

La principale activité de la SUNEOR est la production et la commercialisation d'huile d'arachide et de tourteaux par le processus de trituration de l'arachide, détoxification et pelletisation des écales (dérivés de l'arachide qu'on obtient après la filtration de l'huile).

En outre, elle possède des activités secondaires que sont l'importation d'huile brute végétale et de palme, la fabrication d'aliments pour les bétails et volailles, de vinaigre et d'eau de javel et des graines décortiquées (HPS).

4.1 Historique

La Suneor (ex-sonacos) est créée en Octobre 1975, à la suite de la reprise des activités d'usines dont les anciens propriétaires sont des européens. Elle a repris aussi, à partir de 1980, la partie amont de la filière, donc la commercialisation, à la suite de la dissolution de l'Office National de Coopération et d'Assistance au Développement (ONCAD) et la gestion des semences en 1984/ 85 après la dissolution de la SONAR (Société Nationale d'Approvisionnement du monde rural). D'où la création de la Sonagraines qui est une filiale de la SUNEOR à 100% avec un capital de 500 millions. La Sonagraines a pour but d'acheter les graines aux producteurs, de leur vendre à crédit des semences et des engrais et d'évacuer les graines vers les usines où la SUNEOR prend le relais ; elle triture les graines, raffine une partie et exporte l'autre partie sous forme d'huiles brutes et de tourteaux d'arachide.

La SUNEOR est une entreprise dont l'activité est capitale pour l'équilibre interne et externe du Sénégal. Premier facteur de stabilité sociale par les revenus qu'elle génère à l'intérieur du pays dans le cadre d'un circuit bien organisé, l'arachide est à la fois une culture de rente et une culture vivrière. Par les recettes d'exportation qu'elle apporte, l'arachide offre une contribution non négligeable à la balance commerciale du pays même si son importance a diminué.

La SUNEOR faisait un chiffre d'affaires d'environ 100 milliards et maîtrise le secteur agricole jugé stratégique et base de l'économie. On note une baisse remarquable de son chiffre d'affaire à partir de 2007 du fait de la rareté des graines d'arachide et de la concurrence.

Avant sa création en 1975 avec son siège à Dakar, la production d'huile revenait aux entreprises LESIEUR, VQ-PETERSEN et SODEC. Ces dernières appartenaient exclusivement aux huiler privés qui achetaient les graines à l'Office National de Coopération et d'assistance au Développement.

De 1975 à 1995, la société a connu des grandes mutations :

- ✓ en 1976, l'achat des graines se fait au niveau des coopératives afin de les transférer aux huiliers qui se contentaient de la trituration dans le cadre d'un contrat de fabrication. Les produits résultant étaient commercialisés par la SONACOS ;
- ✓ en 1980, suite à la dissolution de l'ONCAD, la SONACOS a repris la partie amont de la filière c'est à dire commercialisation et gestion des semences ;
- ✓ en janvier 1980 la SONACOS intègre la SODEC, LESIEUR, et SEIC. Ces dernières conservent néanmoins la gestion des usines auquel il sera mis fin en 1981 ; la signature d'un contrat avec l'Etat va permettre de fixer le barème des frais de collecte et de déterminer le prix de revient des grains d'arachide en fonction des cours mondiaux ;
- ✓ en 1982, la SONACOS crée la SONAGRAINES qui a pour rôle d'acheter les graines aux producteurs et de les évacuer vers les usines où SONACOS prend le relais ;
- ✓ en 1984, après dissolution de la SONAR (Société Nationale d'approvisionnement de monde rural) un procédé breveté de détoxification des tourteaux a été mis point afin de maintenir sa place dans le marché mondial.
- ✓ en mars 1992, les directions administratives et financières sont centralisées au siège. Ainsi, la paie, la comptabilité, les achats, l'informatique et gestion du personnel se trouvent au siège ; les usines ayant une activité purement industrielle ;
- ✓ en 1994/1995, la SONACOS est classé première de l'industrie sénégalaise par la chambre de commerce de Dakar avec un chiffre d'affaire de 91 milliards.

En 2005, la SONACOS est privatisée et Abass JABER devient l'actionnaire principal. L'état du Sénégal procède ainsi à un plan social communément appelé départ volontaire et visant à réduire les charges de la société. Ainsi, SONACOS devient SUNEOR. Le repreneur

Abass JABER s'engage à investir en mettant sur place un nouvel outil répondant à la nouvelle technologie.

La SUNEOR a connu à plusieurs reprises des changements de Directeurs (six en cinq ans). La SUNEOR est membre du groupe ADVENS qui est présent dans plusieurs pays. Au Sénégal on peut citer la SODIFITEX, TRANS-RAIL etc....

Au sein de SUNEOR /E.I.D un nouveau atelier répondant aux normes de la nouvelle technologie est installé (nouvelles lignes) avec une capacité très forte de production. Egalement pour soulager le retard et les risques liés aux ruptures d'emballages et surcoût, la SUNEOR a initié un atelier indépendant (IMIS) rattaché aux nouvelles lignes et spécialisé dans la fabrication de bouteilles, bidons et fûts en PEHD.

Un investissement de plus de deux milliards est fait pour rendre plus exploitable, accessible et plus rentable l'outil informatique. Ce nouveau programme transparent s'appelle M3 (make move maintain) et incite tout un chacun à travailler à temps réel. Désormais à tout moment on peut accéder à l'information tout en sachant, l'auteur, l'heure, la date et le type de transaction effectué.

La mise en place d'un moyen de communication accessible à tous avec les téléphones IP à partir des ordinateurs et les téléphones portables contribue activement aux échanges inter établissement et élimine les pertes de temps et facilite l'échange.

M3 permet d'avoir l'information à temps réel et laisse la traçabilité.

Cependant, le personnel non qualifié pour la plupart paye les conséquences de ces investissements car il n'est moins productif face à cette nouvelle technologie.

Malgré la privatisation la SUNEOR peine à sortir la tête hors de l'eau et à lutter contre la concurrence déloyale qui constitue un facteur de blocage non négligeable.

4.2 Organisation

Le groupe compte cinq établissements répartis dans le pays :

- SEID (usine de Dakar) avec une capacité suivante : Stockage **155.000 T**, trituration **325.000 T**, raffinage **125.000 T**. Actuellement, son activité est orientée au raffinage, et conditionnement des huiles. L'activité trituration est laissée aux autres usines et la fabrication de savon grâce à la patte dérivant du raffinage de l'huile brute est abandonnée.

- SEIL (usine de Kaolack) : stockage de **130.000 T**, trituration **275.000 T**, elle triture les graines d'arachide.
- SEIB (usine de Diourbel) : capacité de stockage de **60.000 T**, de trituration **200.000 T**, de raffinage **45.000 T**. activité tournée vers la production d'huile, vinaigre, eau de javel. L'activité trituration et raffinage est abandonnée.
- SEIZ (usine de Ziguinchor) elle triture les graines d'arachide avec une capacité de stockage de **100.000 T** et de trituration de **125.000 T**.
- SEL (Louga) : cet établissement a un caractère particulier car n'ayant pas de vocation industrielle. Son activité est le décorticage de l'arachide de bouche destinée à l'exportation.

Tous les établissements sont administrés par le siège dont le rôle est de coiffer, de superviser, de décider des investissements, des politiques à mettre en œuvre et de veiller aux transferts inter établissements du groupe. Il représente le centre des décisions stratégiques ayant une portée globale (voir organigramme en annexe 6).

4.3 Missions et Objectifs

La mission de Suneor consiste essentiellement à :

- répondre aux exigences des clients, sur le territoire national, dans la sous région et à l'étranger
- proposer aux partenaires encore plus de solutions pour l'accroissement de leur productivité ;
- satisfaire les partenaires pour monopoliser le marché local, en termes de commercialisation des produits de la SUNEOR
- instaurer une campagne de proximité entre les clients et la société, pour un approvisionnement total des produits SUNEOR dans tout le pays.

Par ailleurs, ses principaux objectifs sont :

- ✓ reconstituer le capital semencier à son niveau initial,
- ✓ conquérir des marchés au niveau de l'Europe et imposer sa marque.

C'est ainsi que la SUNEOR a lancé une vaste campagne d'amélioration continue de ses services à la clientèle sur l'ensemble de son système pour une meilleure satisfaction des

clients. Ainsi cela lui a valu une reconnaissance par l'obtention d'une certification selon la norme ISO 9002 version 1994. Elle est reconnue sur le marché international dans la transformation et la vente des produits de qualité exigée sur le marché.

Cette reconnaissance a été renouvelée par la certification à la norme ISO 9002 version 2000 après un audit qualité portant sur le Système de Management Qualité.

Pour cela, ils ont concentré leurs efforts sur la réalisation des axes prioritaires suivants :

- ✓ Respect des exigences client par la réduction des délais d'exécution des contrats et conformité des produits
- ✓ L'approvisionnement adéquat de ses établissements en graines d'arachide ;
- ✓ Le développement de nouveaux produits en adéquation avec les besoins de ses clients ;
- ✓ Le respect des exigences réglementaires relatives à ses produits et services par leur identification et mise en oeuvre d'actions pour leur conformité ;
- ✓ L'amélioration continue de ses processus par une réduction des coûts de non-qualité et l'amélioration des compétences du personnel ;
- ✓ La prise en compte des exigences dans les domaines de la sécurité et de l'environnement.

Ces axes sont exprimés par la direction comme objectifs généraux et déclinés au niveau de chaque processus.

CHAPITRE 5 : CONCEPTION DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE PAR LA METHODE ABC A LA SUNEOR

Ce chapitre décrit la phase la plus importante du mémoire. Il s'agit de la phase de conception et d'une simulation de calcul des coûts suivant ce modèle.

5.1 Compréhension approfondie des processus de l'entreprise

Pour mettre en place une bonne comptabilité analytique, il est nécessaire d'avoir une bonne connaissance des processus des différentes activités. Ainsi nous avons pu recenser dix processus au sein de cette grande entreprise à travers ses établissements et son siège.

Le processus regroupe les activités qui ont un déclencheur commun et un objectif bien précis. Il s'agit par exemple le **processus de production d'énergie** électrique qui comporte deux **activités** à savoir la **chaufferie** qui permet de transformer l'eau en vapeur qui sera à son tour transformée en énergie électrique par la **centrale**. **Ces deux activités ont un déclencheur commun (besoin courant électrique) et un objectif commun qui est la production d'énergie électrique.** De la même manière, nous avons pu recenser dans la société **dix processus**. Le tableau suivant présente les différents processus affecté à chaque établissement :

Tableau 1 : les processus affectés à chaque établissement :

Processus	SIEGE	S.E.I.D.	S.E.I.L.	S.E.I.Z.	S.E.I.B.	S.E.L.
Structure	X	X	X	X	X	X
Support		X	X	X	X	
Production d'énergie		X	X	X	X	
Approvisionnement		X	X	X	X	X
Trituration			X	X		
Raffinage		X				
Conditionnement		X			X	
Livraison	X	X	X	X	X	X
Diversification					X	X
Stockage		X	X	X	X	

Sources : nous-mêmes

NB : X dans une cellule veut dire que le processus sur la ligne existe dans l'établissement se trouvent sur la colonne.

Les différentes succursales de Suneor réparties dans le pays sont :

SEID : Succursale Etablissement Industriel de **Dakar**

SEIB : Succursale Etablissement Industriel du Baol (**Diourbel**)

SEIL : Succursale Etablissement Industriel de Lindiane (**Kaolack**)

SEIZ : Succursale Etablissement Industriel de **Ziguinchor**

SEL : Succursale Etablissement de **Louga**

Commentaire : Nous avons pu identifier **dix processus** dans les différents établissements et le siège. Ce qui veut dire qu'on est en face d'une société qui regroupe beaucoup d'activité et de processus.

Pour être dans la logique d'une gestion groupe, nous devons en même temps présenter le découpage de la Suneor par succursale. Les établissements (succursale) constituent le premier niveau de regroupement des données, Il doit être possible de connaître par regroupement les données globales d'un établissement; ce niveau principal de regroupement des processus par établissement nous permettra de connaître les résultats par établissement. Puis s'en suit la répartition des activités par processus qui est le deuxième niveau de regroupement.

Il peut arriver qu'un processus soit commun à plusieurs établissements comme le processus de livraison. Il peut arriver aussi qu'un processus ne soit présent que dans un établissement, comme le processus de raffinage que ne se trouve qu'à l'usine de Dakar (S.E.I.D). La composition (les activités) de chaque processus sera détaillée dans le prochain tableau.

Parmi les processus cités plus haut, nous avons les processus de base qui sont constituées de :

L'approvisionnement des usines en graines, en vue de leur **transformation (trituration)** pour en extraire l'huile brute et le tourteau d'arachide, dont la partie essentielle est destinée à l'exportation (**livraison**), et une moindre partie raffinée (**raffinage**) pour le marché local.

L'importation (approvisionnement) d'huiles végétales et de brutes ou raffinées et le raffinage des huiles brutes en vue d'approvisionner le marché local.

Le processus secondaire ou de **diversification** sont constitués de :

- Des activités dites annexes apportées par la SEIB lors de la fusion absorption intervenue en 1986, il s'agit de :
 - ✓ La Javellerie
 - ✓ La Vinaigrerie
 - ✓ La production de graines décortiquées dites H.P.S.
- La Savonnerie à S.E.I.D. (actuellement suspendue du fait du manque de rentabilité explicitée par les études passées).

L'évolution erratique du chiffre d'affaires de la Société s'explique essentiellement par les ventes à l'exportation, qui sont tributaires à la fois de la production de graines et de l'état du marché, sur lesquelles la Suneor n'a aucune maîtrise.

Le processus de **livraison** est composé :

- ▶ des ventes export qui tournent aux alentours de 45% à 50% du chiffre d'affaire. en année normale, et à 20% en 2012.
- ▶ des ventes locales d'huiles raffinées qui restent stables autour de 80 000 tonnes en année normale, elles représentent aujourd'hui environ 55% à 60% du marché local, alors que la Société a réalisé en 1997 une performance de 110 000 tonnes d'huiles.
- ▶ quant aux produits annexes, et le savon conçus pour devenir l'axe de diversification des activités de la Société, leur contribution au Chiffre d'affaires ne dépasse guère 5% ; les niveaux de production du javel, du vinaigre et du savon ont considérablement baissé, en même temps la plupart des ateliers ont été mis à l'arrêt parce que les produits ne répondent pas aux exigences de la demande.

Pour éviter de faire des doublons, Les processus de production d'énergie, de support, de conditionnement du stockage et du raffinage seront présentés en même temps dans le tableau 2 affectation des activités aux processus et détaillé au point 5.2.4 rattachement des activités aux objets de coût.

Nous allons maintenant présenter le processus principal de réalisation à la Suneor par le biais du schéma technique et sa description.

5.1.1 Présentation du schéma technique de réception et de trituration

La trituration comporte le processus le plus important et le plus complexe des activités de la Suneor. Le tableau (en annexe 1) résume le schéma technique de ce processus (cf. annexe 1 : Il décrit les différentes phases de la Réception des graines d'arachide et de la Trituration (transformation en huile) des graines d'arachide.

5.1.2 Description des processus de trituration

Après présentation de son schéma technique en annexe 1, nous allons passer à sa description détaillée. La trituration est un processus de réalisation qui transforme les graines coques en huile et en tourteaux.

La matière première est nettoyée et décortiquée dans l'atelier de **décortilage**, on obtient :

- des coques vides qui vont suivre le processus pour aller vers la **chaufferie** et être utilisées comme combustibles pour la chaudière. Cette dernière produit de la vapeur à l'aide de l'eau traitée pour la **centrale**, la **presserie**, **l'extraction** et la **détoxication /pelletisation**. La turbine de la centrale transforme cette vapeur de 340°C en **énergie** qui alimente l'ensemble des ateliers de l'usine puis cède le reliquat à la SENELEC ;
- des graines décortiquées (amande) qui sont véhiculées vers la presserie. Cet atelier presse l'huile contenant dans les graines décortiquées et les transforme en écailles (tourteaux riches en huile).

Ces écailles sont acheminées vers **l'extraction** qui va extraire l'huile restant à l'aide de l'hexane et de la vapeur. Par la suite, on obtient des tourteaux déshuilés (grumeaux).

Ces tourteaux à leur tour vont être détoxifiées par le mélange de l'ammoniac, du formol et de la vapeur et pelletisées dans l'atelier de détoxication /pelletisation pour devenir des tourteaux traités conformes qui pourront être vendues.

5.2. Phase de conception

Cette phase est la plus importante du mémoire. Avec la complexité des activités et des processus de la Suneor, un découpage cohérent et adapté doit être mené rigoureusement pour réussir cette conception de la méthode. Nous avons déjà identifié les processus dans le tableau précédent. Nous allons maintenant identifier les activités de chaque processus suivant un autre tableau avant de faire leur affectation à chaque processus.

5.2.1 Identification des activités

Globalement, nous avons pu recenser 32 activités réparties dans les dix processus identifiés précédemment. Les activités sont identifiées de façon homogène et sont composées de plusieurs tâches qui concourent à la réalisation de produits ou des services de nature similaire ou dont l'inducteur de coût est basé sur des règles identiques.

Sur la base de ces critères, nous présentons les activités suivantes:

IL faudra noter que ces activités sont communes à toute les succursales Suneor (SEIL, SEIZ, SEIB, SEL)

- Activités Achat graine :

C'est une activité qui est née après la dissolution de Sonagraine, une société anonyme au capital de 500 millions spécialisée à l'achat des graines d'arachide, aux distributions des semences et aux suivis de la campagne arachidière. Le service achat graine dépend directement de la direction générale et une partie de ses agents sont dispersés dans les usines.

Pour transporter les graines d'arachide des points de collecte à l'usine, les producteurs et opérateurs économique louent des camions dont la société prend en charges les frais de location. La détermination du prix se fait en tenant en compte la distance parcourue le poids et l'état de la route empruntée.les fais de transports sont automatiquement générés par le progiciel a partir de la provenance et du poids brute du camion.Le coût du transport par kilogramme d'arachide varie entre 15 à 18 fcfa.

Les intermédiaires dits opérateurs économiques qui achètent au prés des cultivateurs pour la revente au usines auront une marges de 14,5 fcfa par kilogramme d'arachide. Il s'agit du poids net qui est facturés.

- Réception et stockage :

Cette activité s'occupe de la réception du stockage et des délogements des graines dans les zones de stockage. Pour le cas Ziguinchor, Les zones de stockage des graines sont constituées d'une fosse de 3 silos de 600 tonnes chacun, de 9 seccos de capacité globale de 81 500 tonnes dont 3 d'entre eux de capacité globale de 34 500 tonnes restent fonctionnels actuellement ainsi que le secco de Kolda de capacité globale de 6000 tonnes.

- Décortilage :

C'est une activité qui reçoit les graines de la réception stockée à la fosse (mise en œuvre, in put) et les transforme en coques vides destinées à la chaufferie, et en graines décortiquées destinées à la presserie.

- Presserie :

C'est l'atelier qui presse l'huile contenant dans les graines décortiquées jusqu'à hauteur de 19% au moins du pourcentage d'huile produite. L'huile produite dans l'atelier de presserie est appelée huile pression et elle est stockée dans des réservoirs. Le produit obtenu à savoir les écailles (tourteaux riches en huile) suivent le circuit pour aller à l'extraction. Cet atelier représente le cœur de l'usine car l'essentiel de l'huile est produite dans cet atelier.

- Extraction :

Cette activité a pour rôle d'extraire l'huile restant dans les écailles à hauteur de 15%, on obtient : des tourteaux déshuilés (grumeaux) qui s'acheminent vers l'atelier détoxification/pelletisation. L'huile extraite des écailles (huile extraction) est stockée dans les réservoirs (tanks).

- Détoxification/pelletisation :

Le travail de cet atelier consiste en une détoxification des tourteaux d'arachide déshuilés à l'aide du formol pour la préparation et de l'ammoniac pour le traitement et en une pelletisation pour faciliter le transport de ces produits. En effet il existe un germe nommé aflatoxine qui existe dans la graine d'arachide et qui peut à un certain taux engendrer le cancer. Ainsi ce germe est combattu par des méthodes chimiques qui permettront à défaut de l'éliminer entièrement, de diminuer sensiblement la quantité d'aflatoxine des tourteaux non traités.

- Activité chaufferie :

Les coques vides produites par le décortilage sont cédés à la **chaufferie** pour être utilisées comme combustibles pour la chaudière. La chaudière chauffe l'eau à l'aide des coques vides pour produire de la vapeur à haute pression. La chaudière de Ziguinchor par exemple a besoin de 4 tonnes/heure de coque vide pour avoir de la vapeur à une température minimale de 340°C nécessaire pour faire rouler la tribune.

- Centrale :

La turbine de la centrale transforme la vapeur de 340°C reçue de la chaufferie avec une pression maximale de 56 bar, en énergie électrique. Pour produire de l'électricité au niveau de la centrale, il faut que la turbine tourne à une vitesse de 1000 tours par minute équivalent à une fréquence de 50 hertz. Pour atteindre cette vitesse, il faut qu'elle reçoive de la vapeur à une haute pression équivalent à la réception de la vapeur à 340 °c. Cette énergie alimente l'ensemble des ateliers de l'usine puis cède le reliquat à la SENELEC.

Pour le cas d'EID (Dakar), nous allons parler des activités de réalisation suivantes :

- Raffinage :

Le raffinage consiste à faire subir à l'huile un certain nombre de traitements pour la transformer en un produit commercial respectant les règles et normes de l'OMC.

Cette unité date de 1992. Elle a une capacité de production de 350 tonnes/jour et a la possibilité de traiter des huiles de colza, de soja, d'arachide palmiste, de coton, etc... D'où son nom de raffinage multi-usage.

Le raffinage consiste à faire subir à l'huile un certain nombre de traitements pour la transformer en un produit commercial respectant les règles et normes de l'OMC.

- Stockage :

Il est chargé d'effectuer le stockage et le transfert d'huiles dès son arrivée au port jusqu'à son conditionnement à l'aide d'un système de pompage. Pour assurer cette tâche la Suneor possède trois salles de pompes :

- une salle au port SDSHA ;
- une salle au rond point
- une salle à Bel-Air.

L'huile brute végétale est d'abord cédée au raffinage. A la fin de cette opération elle est renvoyée ensuite au stockage comme huile végétale raffinée et enfin elle est cédée au CDH (Conditionnement Des Huiles) pour son conditionnement.

- Le CDH (Conditionnement des huiles)

C'est l'unité chargée de l'emballage de l'huile raffinée. Elle comprend:

☞ L'enfutage :

Plus de trente ans d'existence, l'enfutage est conçu pour le conditionnement de l'huile dans des futs de 182 kg. Il a une capacité nominale de 1200 futs/jour. Toutefois cette capacité est actuellement de 700 futs/jour. Cette baisse de performance est due à la vétusté des équipements et le non fonctionnalité de certains appareils de base due principalement à l'inexistence des pièces de rechanges.

☞ L'embidonage

Créée en 2000 avec l'installation de la SERAC, cette section voit sa dimension agrandie en 2006 avec la mise en place des doseuses CAPI. Actuellement la capacité productive du secteur est de :

- 8000 bidons/jour pour les emballages de 5 litres.
- 4500 bidons/jour pour les emballages de 20 litres.

Le problème majeur du secteur reste le déficit logistique et spatial. Actuellement l'embidonage des emballages de 5 litres est abandonné. On privilégie l'embouteillage des bouteilles de 5 litre à la place des bidons de 5 litres.

☞ L'ensachage :

Installé en 1991, l'ensachage a une capacité de 6000 cartons/jour contre une capacité actuelle de 4500 cartons/jour. Cette section est équipée de 2 types de machines : 7 PREPACS et 2 BOSSARS. Les cartons dosettes contiennent 50 sachets alors que les seaux dosettes en contiennent 60.

☞ L'embouteillage PET

Créée en 2003 cette ligne est destinée au conditionnement des huiles en bouteilles PET 1 litre. Elle a une capacité nominale de 6000 bouteilles par heure contre une capacité actuelle réelle de 1 900 bouteilles par heure.

Les nouvelles lignes est une unité très récente, elle est créée en 2007 et s'occupe du conditionnement des huiles en bouteilles PET 1L, 1/2L, 5L ET 10L.

- Services Généraux Administratifs :

Communément appelée Direction Administrative de l'usine (DA), elle regroupe en son sein plusieurs tâches (Paie/Personnel, Administrative, médicale) elle gère tous les documents administratifs et joue le rôle de cordon ombilical entre l'usine de Dakar et le siège et les autres unités (SEIL, SEIZ, SEIB, LOUGA, SUTNA et les ventes locales).

- Services généraux techniques :

Elle gère tous les problèmes techniques ; elle est en relation avec les différents prestataires en ce qui concerne les travaux extérieurs (dépassant nos compétences et la disponibilité du matériel adéquat). Elle gère en même temps les bureaux techniques d'études (Plan, étude, projets). Lorsqu'il ya des travaux extérieurs à faire le bureau d'étude procède par des offres et le dépouillement se fait au contrôle de gestion en présence du responsable du service concerné dans la transparence. Ainsi les travaux sont donnés au prestataire le plus offrant et le plus méritant.

- Sécurité :

Indépendamment du gardiennage la sécurité veille sur le bien être des personnes et des biens (incendies, accidents...). Le rôle important que joue cette section dans la nouvelle industrie lui a valu aujourd'hui un renforcement des infrastructures et des hommes qualifiés (sapeurs pompiers). Tous les Jeudis une réunion appelée comité d'hygiène et de sécurité est tenue à la salle de conférence de la direction administrative pour évaluer le plan d'action déroulé la semaine précédente et éventuellement faire d'autres plans préventifs ou correctifs.

- Magasin :

Elle s'occupe des approvisionnements et commandes. Les ateliers, suivant leurs budgets font des commandes par des P.O.A propositions d'ordres d'achat et les soumettent au magasin. Ce dernier par une fiche d'engagement validée par le contrôle de gestion s'adresse par fax aux achats. La fiche d'engagement renseigne la section bénéficiaire, le numéro de POA et de la fiche, le budget annuel de la rubrique le libellé et le montant de l'engagement, l'engagement antérieur et le budget disponible et le numéro de compte de la rubrique.

Une fois commandé par les achats, le produit est réceptionné au magasin par bon de commande. Le réceptionniste vérifie la conformité du produit avant d'accuser réception

Le magasin a plus de 6 000 articles (stocké ou non stocké) et suivant un calendrier du contrôle de gestion organise en marges des inventaires mensuels et internes des inventaires périodiques appelés arrêté de comptes tous les trois mois.

- Informatique :

Elle prend en charge le traitement de l'information et de la maintenance du réseau de

l'usine. Elle planifie aussi les achats de consommables et de pièces de rechange. Elle s'occupe aussi de la disponibilité des informations relatives à la société, par le biais d'une connexion intranet (système M3), installée à cet effet.

- Atelier maintenance Mécanique :

Elle regroupe à son sein tous les travaux en génie civile (mécanique, soudure, électricité, menuiserie...). Elle fait des interventions au niveau des ateliers, des bureaux, des logements, et des circuits). Cependant tous les travaux dépassant sa compétence sont soumis aux services extérieurs ; les bureaux d'études en ont la compétence.

- Atelier maintenance électriques

Elle s'occupe de tout ce qui est froid, climatisation et intervient sur les installations électriques.

- Garage :

Elle a pour rôle de réparer les véhicules et engins tombés en panne de l'usine. Cependant tous les travaux dépassant sa compétence sont soumis aux services extérieurs ; les bureaux d'études en ont la compétence.

- Laboratoire

Elle joue un rôle essentiel et incontournable par la pertinence des ses analyses consistant à déterminer la qualité de l'huile (densité, poids, humidité, transparence, lisibilité.....). L'analyse du laboratoire permet en toute sécurité de dire si ou non l'huile répond aux normes alimentaires exigées par les organismes internationaux sur la consommation.

En définitif, pour faciliter la lecture, nous allons présenter aussi bien les activités que les processus correspondants en un tableau sur le point suivant.

5.2.2 Affectation des activités aux processus

Dans cette partie nous allons par le biais d'un schéma classer tous les activités par processus et les affecter à leurs établissements.

Les composants de ces processus sont déclinés dans le tableau suivant.

Les activités sont définies de façon homogène, elles sont identifiées et il doit être possible de connaître les données globales d'une activité.

Tableau 2 : Présentation des activités affectées à leur processus et leurs usines

ETABLISSEMENT						
activités	SIEGE	S.E.I.D	S.E.I.L	S.E.I.Z	S.E.I.B	S.E.L.
PROCESSUS						
Services Généraux Administratifs	X	X	X	X	X	X
Sécurité	X	X	X	X	X	X
Informatique	X	X	X	X	X	X
Magasin	X	X	X	X	X	X
Services Généraux Techniques	X	X	X	X	X	X
PROCESSUS DE STRUCTURE						
Exportation Huile	X					
Exportation Tourteau	X					
Ventes locales		X	X	X	X	X
PROCESSUS DE LIVRAISON						
Achats Huiles Importées	X	X			X	
Achats Gr. Arachide	X	X	X	X	X	X
PROCESSUS APPRO.						
Entretien		X	X	X	X	X
Garage		X	X	X	X	

ETABLISSEMENT						
activités	SIEGE	S.E.I.D	S.E.I.L	S.E.I.Z	S.E.I.B	S.E.L.
PROCESSUS						
Laboratoire		X	X	X	X	X
PROCESSUS SOUTIEN						
Chaufferie		X	X	X	X	
Centrale		X	X	X	X	
PROCESSUS PRODUCTION ENERGIE						
Réception, Stockage, Graines Ara		X	X	X	X	X
Décorticage Gr. Arachide		X	X	X	X	X
Presserie Arachide		X	X	X	X	
Extraction Huiles		X	X	X	X	
Détoxification/Pelletisation		X	X	X	X	
PROCESSUS TRITURATION						
Raffinage Multi huile		X				
PROCESSUS RAFFINAGE						
Enfûtage		X			X	
Ensachage		X			X	
Embidonnage		X			X	
Embouteillage PET		X			X	
PROCESSUS C.D.H.						

ETABLISSEMENT						
activités	SIEGE	S.E.I.D	S.E.I.L	S.E.I.Z	S.E.I.B	S.E.L.
PROCESSUS						
Savonnerie		X				
Vinaigrierie					X	
Javellerie					X	
Production HPS						
PROCESSUS						
DIVERSIFICATIONS						
Stockage Mise à FOB Huile		X	X	X	X	
Stockage Mise à FOB Tourteau		X	X	X	X	
PROCESSUS STOCKAGE						

Sources : nous-mêmes

Commentaires : Ainsi, à partir de ce tableau nous obtenons 31 activités regroupées par processus et affectées aux établissements. Les activités sont inscrites en minuscules et les processus en majuscules et en gras. A la différence de la méthode classique de calcul des coûts, toutes les activités sont de même nature. C'est à dire qu'il n'existe aucune distinction entre activités principale et activités auxiliaires observées dans la méthode classique de calcul des coûts. Le nombre important de ces activités s'explique par le fait que Suneor regorge beaucoup de produits et les processus sont complexes, liées et interconnectés entre les sites, sans compter les produits annexes. Par ailleurs, l'activité raffinage est représentée comme étant le seul processus. C'est une activité qui est composée d'un ensemble de tâches homogènes dont l'importance nous pousse à la considérer comme processus en même temps (Cf. annexe 7). En plus ce découpage nous permettra de connaître le coût de chaque activité dans le but de prendre une bonne décision de pilotage.

5.2.3 Rattachement des ressources aux activités

Pour chaque activité voici une liste exhaustive des différentes ressources que peuvent consommer l'activité. Il existe dans cette liste quelques ressources qui seront consommées par une seule activité.

Tableau 3 : Affectation des ressources aux activités

LIBELLES	Rattachement aux activités	
Pièces de rechange industrielles		
Pièces de rechange matériel roulant		
Produits d'entretien		
Fournitures électriques		
Matériel de construction		
Combustibles		
Lubrifiants		
Carburant matériels roulants		
Ammoniac		
Formol		
Hexane		
Acides		
Soude et Sel		
Autres produits chimiques		
Gaz		
Petits outillages		
Consommables		
Fournitures de sécurité		Les fournitures consommées sont rattachées à l' ensemble des activités.
Fournitures de bureau Art. conditionnement Huiles et annexes		
Fûts et accessoires		Les matières et fournitures consommées sont fournies par le magasin et directement rattachées aux activités bénéficiaires par le biais du progiciel M 3. Autrement dit chaque consommation de matière sera automatiquement imputée à l'activité consommatrice.
Bouteilles verre, accessoires		
Casiers		
Bouteilles PET 1L, accessoires		
Bouteilles PET 5L, accessoires		
Cartons		
Bidon 5L		
Bidon 20L		
Film		
Autres articles de condit. Non dénommés par		

LIBELLES	Rattachement aux activités	
ailleurs		
Dotation au personnel		
Eau		
Electricité		
Autres Matières Premières		
Stéarine de Palme, PFAD, PAQ		
Huiles de palmiste ou de Coprah		
LIBELLES		
Alcool		
		Chlore
		Autres Matières Premières non dénommées par ailleurs
Matières et Fournitures Consommées		
Transports produits et frets (sauf frais d'approche RD)		Les services extérieurs consommés sont fournis par la comptabilité générale, automatiquement déversés à la comptabilité analytique et rattachés directement à l'activité bénéficiaire. Autrement dit, les transports et les services extérieurs consommés sont rattachés à toutes les activités , sauf les assurances, les frais bancaires et les commissions et courtages. Ces derniers sont rattachés à l'activité services généraux administratifs.
Transports Terrestres		
Transports maritimes		
Autres transports		
Missions, déplacements, hôtels, réceptions		
Transport du personnel*		
Transports Consommés		
Loyers et charges locatives		
Location main d'œuvre		
Entretien, réparation machines et équipements industriels		
Entr, rép mob mat bur. Log		
Honoraires, études, recherches		
Frais de douane et transit		
Frais de communication		
Autres achats services extérieurs		
Frais bancaires		
Commissions et Courtages		
Assurance produits		
Assurance Risques industriels		
Assurance personnel		
Assurance véhicules		
Redevances		
Subventions, Dons, cotisations		

LIBELLES	Rattachement aux activités
Services extérieurs consommés	
Salaires et charges permanents AMEO	Les frais de personnel de différents salariés sont générés par la comptabilité générale, automatiquement déversés à la comptabilité analytique et rattachés directement à l'activité bénéficiaire
Heures supplémentaires (y compris forfait HS)	
Salaires et Charges saisonniers	
Salaires et charges journaliers	
Formation du personnel	
Autres frais du personnel	
Frais de personnel	Les impôts et taxes sont pris en compte par la direction administrative
Impôts et taxes	
Contribution forfaitaire	Charges rattachés à toutes les activités citées en haut.
Impôts et Taxes	
Intérêts	Les intérêts sur emprunt sont rattachés à la direction administrative du siège.
Intérêts sur Emprunts Campagne arachidière	
Intérêts sur Emprunts Importations Huiles	
Intérêts sur Emprunts Exploitation	
Intérêts sur Emprunts Investissement	
Intérêts	
Dotations Amortissements	Les dotations aux amortissements et aux provisions sont automatiquement déversées à la comptabilité analytique et rattachés à leurs activités concernées.
Dotations Amortissements	
Dotations aux Provisions	
Dotations aux provisions Exploitations	
Dotations aux provisions Risques	
Autres provisions	
Dotations aux Provisions	

Sources : nous-mêmes

Commentaires : Les Comme nous avons beaucoup de rubrique de charges et beaucoup d'activités, pour alléger le tableau, nous avons classé les rubriques par natures de charge (parties colorées) puis nous les avons affectées aux activités. Et comme la majorité des activités comme presque toutes les rubriques de charge, nous les avons édifié et signifié les exceptions dans ce tableau.

Nous pouvons noter aussi que le rattachement des ressources aux activités est automatique. Les salaires des cadres exerçant une autorité sur plusieurs activités seront imputés à la direction technique pour faciliter de façon équitable la répartition de ses activités à leurs produits.

5.2.4 Rattachement des activités aux objets de coûts

Nous rappelons d'abord qu'un objet de coût correspond à tout élément pour lequel une mesure de coût sera utile. Par exemple exemple une niche de clients (les enseignants universitaires) ; une activité (décorticage graines) ; un processus (commande-livraison).

A ce niveau, suivant les métiers exercés ou les secteurs d'activités, on peut définir en dehors du produit, d'autres objets de coûts en tenant compte de leur pertinence tels que le client, le fournisseur ou même calculer des coûts par contrat, par service offert, par projet etc. en fonction des objectifs poursuivis par l'entreprise.

Après avoir défini les objets de coûts, il faut passer à la détermination pour chacun d'eux, des activités consommées et la quantité d'inducteurs consommée par les activités. On obtient ainsi une imputation à chaque objet de coûts, de la fraction de l'activité consommée afin d'obtenir in fine son coût.

De nos jours, la véritable finalité de la méthode ABC n'est plus le calcul des coûts de revient précis, mais les multiples analyses qui peuvent être menées à l'aide de cette base de données qu'elle constitue.

Les activités sont rattachées aux objets de coûts par le biais des inducteurs d'activités choisies.

Ce choix doit être pertinent et aisé à appréhender et à répartir car l'inducteur permet la mesure de l'activité.

Choix des inducteurs de coûts

Un inducteur de coût c'est un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût d'un objet de coût. Ainsi Toute modification de l'inducteur de coût entraîne un changement dans le coût total de l'objet de coût.

Dans ce chapitre, les activités constituent les objets de coût. Ainsi pour chaque objet de coût, nous allons présenter son inducteur de coûts choisi.

► Entretien mécanique

Les frais de main d'œuvre de l'objet de coût d'entretien mécanique sont refacturés sur la base du temps d'intervention y compris le travail de préparation de l'intervention.

D'une manière générale lorsqu'une demande d'intervention D.I. est émise et un B.T. préparé, toutes les sorties magasin sous forme de bons de sorties BS sont imputées normalement au bénéficiaire.

La durée réelle de travail de l'atelier est égale à la durée totale de travail de l'ensemble du personnel y compris le personnel temporaire, et les heures supplémentaires.

Le coût de l'inducteur est obtenu par le rapport : frais généraux sur durée potentielle de travail de chaque atelier.

► Entretien électrique

Leur inducteur de coût est l'heure de main d'œuvre.

Lorsqu'une demande d'intervention D.I. est émise et un B.T. préparé, toutes les sorties magasin sous forme de bons de sorties BS sont imputées normalement au bénéficiaire.

Les frais de main d'œuvre de l'objet de coût d'entretien électrique sont refacturés sur la base du temps d'intervention y compris le travail de préparation de l'intervention.

La durée réelle de travail de l'atelier est égale à la durée totale de travail de l'ensemble du personnel y compris le personnel temporaire, et les heures supplémentaires.

Le coût de l'inducteur est obtenu par le rapport : frais généraux sur durée potentielle de travail de chaque atelier.

► Garage

L'inducteur de coût de cet objet de coût est l'heure de main d'œuvre.

Les véhicules sont affectés aux sections qui les utilisent régulièrement. Les BS sont directement imputés aux sections. La refacturation des interventions sur les véhicules est identique à celle d'entretien mécanique.

► Laboratoire

Pour chaque activités demandeur d'analyse, le coût et le nombre d'analyses effectuées au niveau du laboratoire différent selon les produits. L'inducteur de coût c'est l'analyse ; autrement dit il est obtenu en faisant le rapport des frais généraux du laboratoire sur le coût global des analyses réalisées : Inducteur de coût. = F.G. labo/ B.

Le laboratoire doit présenter un catalogue des différentes analyses qu'il effectue régulièrement.

Une estimation réaliste du coût de chaque analyse doit être faite qui doit servir de base de refacturation des charges du laboratoire aux produits. Un état mensuel mentionnant le nombre d'analyses réalisées doit être établi pour permettre d'effectuer la répartition des frais du laboratoire.

Tableau 4 : Exemple de calcul du coût global des analyses laboratoire :

Domaine/ Produits	Type	Nombre d'analyse	Coûts		Quote-Part
			Unitaire	Global	
Réception	Rendement amande	xxx	F CFA	F CFA	
Décorticage	% C.V	xxx	F CFA	F CFA	
Presserie	Teneur H.B dans écailles	xxx	F CFA	F CFA	
Extraction	Teneur H.B.	xxx	F CFA	F CFA	
	Rendement	xxx	F CFA	F CFA	

Domaine/ Produits	Type	Nombre d'analyse	Coûts		Quote-Part
			Unitaire	Global	
Extraction	Hexane	xxx	F CFA	F CFA	
Détox Pellet	Teneur en eau	xxx	F CFA	F CFA	
	Rendement NH 3	xxx	F CFA	F CFA	
Détox Pellet	-----	xxx	F CFA	F CFA	
Chaufferie	-----	xxx	F CFA	F CFA	
Raffinage	-----	xxx	F CFA	F CFA	
CDH	-----	xxx	F CFA	F CFA	
Total					
			A	B	

Sources : nous-mêmes

Commentaire :

L'inducteur de coût du laboratoire est obtenu en faisant le rapport des frais généraux du laboratoire sur le coût global estimé des analyses réalisées : $U.O. = F.G. \text{ labo} / B$.

xxx designe le nombre d'analyse. Le coût global est le résultat du nombre réel d'analyses avec le coût par analyse.

On impute une quote-part de frais généraux au prorata de chaque coût global et à chaque activité selon le stade où l'analyse est réalisée.

► Chaufferie

L'inducteur de coût de cet objet de coût est la tonne de vapeur pour la chaufferie.

L'atelier chaufferie doit être doté de compteurs pour appréhender aussi bien les productions de vapeurs que les utilisations de coques vides. Chaque atelier doit renseigner et envoyer ses relevés au contrôle de gestion.

La Comptabilité matière peut fournir les productions et les emplois de coques vides.

► Centrale :

L'inducteur de coût est le KWh pour la centrale.

L'atelier central doit être doté de compteurs pour appréhender aussi bien les productions d'énergie que les utilisations de vapeur. Chaque atelier doit renseigner et envoyer ses relevés au contrôle de gestion.

La Comptabilité matière peut fournir les productions et les emplois de coques vides.

► Frais de structure

L'unité d'œuvre est le millier de F CFA.

Il s'agit de frais qui ne sont pas directement liés à l'activité de production, ils revêtent un caractère général.

Les frais généraux sont répartis sur la base du prorata des masses de frais constituées.

► Réception

Les trois produits ont en commun la même matière première. Ainsi le critère de répartition de leur charge le plus pertinent est la pondération de leurs poids par leurs cours sur le marché, étant donné que le prix sur le marché joue un rôle déterminant sur la valeur du produit.

L'inducteur de coût est la tonne de graines réceptionnées pondérée par le coefficient de répartition déterminé de la manière ci-dessous :

Determination du coefficient de pondération

Désignation	HBP	HBE	TRTEAUX	Total
Contenance en % (a)	0,2755	0,0661	0,3933	1
Prix en kg (x)	793	793	235	1 821
Pondération (z) =(a) (x)	218,47	52,42	92,43	363
Coefficient de pondération (P)	60%	14,4%	25%	100%

Source : nous-même

(a) la contenance est obtenue à partir des analyses effectuées au niveau du laboratoire.

Ainsi, Pour 1 Kg de graines d'arachide, nous obtenons théoriquement les produits suivants :

- 0,2755 l d'huile brute pression (HP)
- 0,0661 l d'huile brute extraction (HE)
- 0,3933 kg de tourteaux traitées
- 0,25 kg de coques vides
- 0,02 kg de terre (impureté)

L'intérêt de ce découpage est de permettre la répartition des frais d'approvisionnement et de au niveau des produits.

(x) c'est la moyenne des prix des produits des six derniers mois de l'année précédente sur le marché mondial. Pour l'année 2013 par exemple nous obtenons les prix présentés dans le tableau à savoir 793 FCFA et 235 FCFA. Nous pouvons dire que le cours moyen des produits varie d'un exercice à l'autre. Le cours moyen de l'exercice de 2013 est déterminé de la manière suivante :

Pour faire une bonne répartition et tenir en comptes la valeur, on prend la contenance du produit sur les matières premières (en kg ou litre) pondérés par le cours de ce produit sur le marché mondial.

Nous allons montrer comment sont déterminés les cours moyens de ces produits a savoir 793 FCFA et 235 FCFA.

Tableau 4 : Les cours des produits sur le marché mondial en dollar

période	Cours du tourteau	Cours de l'huile d'arachide
	Prix dollar	Prix dollar
juin-13	504	1 813,00
juil. 2013	528	1 758,00
août-13	471	1 685,00
sept. 2013	490	1 638,00
oct. 2013	461	1 575,00
nov. 2013	462	1 542,50
déc. 2013	495	1 493,00
Moyenne	487,2	1 643,50

Source : World BANK

En résumé, nous avons :

- 1 euro = 655,957 FCFA
- donc 1 USD = $655.957/1.3591 = 482,6$ XOF
- cours XOF/USD : 482,6
- cours de l'huile : 1643,5 \$ / la tonne, donc le litre d'huile coûte $1\ 643,5 \times 482,6 / 1\ 000 = 793$ f CFA
- Cours tourteaux : 487,2 \$ / la tonne, donc le kilogramme de tourteaux coûte $487,2 \times 482,6 / 1\ 000 = 235$ FCFA.

Nous pouvons noter alors à l'aide de ce tableau que l'HBP détient les 60% des graines d'arachides, HBE 15% et tourteaux 25%.

Le nombre d'inducteur de l'activité est fourni par la comptabilité matières, le coût d'inducteur est obtenu sur la base de la masse de frais de réception : frais et matières premières. Il permet à la fois de valoriser les cessions et les stocks.

Conversion du dollar en FCFA (XOF)

EUR/USD - Données Historiques	
Date	Ouv.
01/12/2013	1,3591
01/11/2013	1.3579
01/10/2013	1.3523
01/09/2013	1.3219
01/08/2013	1.3301
01/07/2013	1.3008
01/06/2013	1.2996
Moyenne	1,3591

Source <http://fr.investing.com/> consulté le 21 janvier 2014

► Décortilage

L'inducteur de coût est la tonne de graines décortiquées pondérée par le coefficient de pondération.

Le nombre d'inducteur de graines décortiquées est fourni par la comptabilité matières, le coût de l'inducteur est obtenu en faisant le rapport entre la masse de frais de l'activité et le nombre d'inducteur.

► Presserie

L'inducteur de coût est la tonne d'huile brute « pression ».

Le nombre d'inducteur d'huile brute « pression » est fourni par la comptabilité matières.

La détermination du coût de l'inducteur se fait sur la même base que ci-dessus.

► Extraction

L'inducteur de coût est la tonne d'huile brute « extraction ».

Le nombre d'inducteur d'huile brute « extraction » est fourni par la comptabilité matières.

La détermination du coût de l'inducteur se fait sur la même base que ci-dessus.

► Détox – Pellet

L'inducteur de coût est la tonne de tourteau.

Le nombre Inducteur de coût de tourteau détoxifié et traité ou non est fourni par la comptabilité matières. Un calcul différencié doit se faire pour isoler les frais spécifique de la détox, par rapport au tourteau blanc.

Tableau 5 : Schéma de répartition des frais de trituration par activité et par produits :

activité Prestataires → Produits bénéficiaires ↓																			
	Réception, Stockage, Graines Ara	Décorticage Gr. Arachide	Presserie Arachide	Extraction Huiles	Détoxification/Pelletisation	Stockage huiles	Stockage tourteaux	Camionnage	Entretien	Garage	Chaufferie	Centrale	Laboratoire	S.G.A.	S.G.T.	Sécurité	Informatique	Magasin	Frais du siège
Huile Brute Ara Extraction	X	X	0	X	0	X	0	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Huile Brute Ara Pression	X	X	X	0	0	X	0	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Tourteaux traitées	X	X	0	0	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	

Sources : nous-mêmes

► Raffinage

L'inducteur de coût est la tonne d'huile raffinée.

Le nombre d'inducteur de coût d'huile raffinée est fourni par la comptabilité matières.

Une distinction doit être faite entre les différentes natures d'huile: H.RA.-H.R.V.

La masse de frais constituée, rapportée au nombre d'inducteur de coût permet de déterminer le coût de l'inducteur. C'est à ce stade qu'il faut tenir compte de la valeur des huiles brutes produites en interne, ou des huiles importées répartie dans les établissements sur la base des quantités réceptionnées figurant dans la comptabilité matières.

Il est obtenu un sous produit : les pâtes à savon qui sont soit transférées vers la savonnerie soit vendues à des tiers.

Le coût de valorisation de la pâte à savon est son prix sur le marché (Prix cession DCM). Il vient en diminution de la masse de frais du raffinage.

Le volume des pâtes à savon après pesage du camion citerne que la transporte. Le réservoir de stockage de la pâte à savon ne permet pas de faire le jaugeage du produit.

Il est indispensable de mettre en place un réservoir barème.

► Conditionnement des huiles

L'inducteur de coût est la tonne d'huile raffinée conditionnée.

Le nombre d'inducteur d'huile raffinée conditionnée est fourni par la comptabilité matières.

Un inducteur de coût est spécifique à chaque type de conditionnement doit être recherchée: fût, bidon 20L, le carton de 50 dosettes et seaux de 60 dosettes, carton de 12 x 11,4 x 5 l et 2 x 10 l.

La masse de frais constituée, rapportée au nombre d'inducteur permet de déterminer le coût de l'inducteur. Le coût par unité produite doit être établi. Pour le mélange, les proportions d'huiles fournies par le stockage doivent déboucher sur les coûts. La distinction entre coût partiel (hors matières premières) et coût complet (y compris les matières premières) doit être établie.

• Produits annexes

► Javellerie

L'inducteur de coût est le litre de javel produit.

La conversion de la javel concentrée en javel diluée doit être effectuée (homogénéité).

Le nombre d'inducteur de javel est fourni par la comptabilité matières.

La masse de frais constituée, rapportée au nombre d'inducteur permet de déterminer le coût de l'inducteur.

Un coût de l'inducteur spécifique à chaque type de conditionnement doit être établi :

Cartons 12 bouteilles – Bidons 5 L – Cartons 12 flacons – Vrac-

Méthode de valorisation des différents produits :

Déterminer le coût de production de la javel vrac d'abord, ensuite ajouter le coût spécifique de chaque conditionnement.

► Vinaigrierie

L'inducteur de coût est le litre de vinaigre produit.

La conversion du vinaigre concentré en vinaigre dilué doit être effectuée (homogénéité).

Le nombre d'inducteur du vinaigre est fourni par la comptabilité matières.

La masse de frais constituée, rapportée au nombre d'inducteur permet de déterminer le coût de l'inducteur. Un coût de l'inducteur spécifique à chaque type de conditionnement doit être établi :

Vrac- Cartons 12 bouteilles – Dosettes 100x25cl – Cartons 12 flacons – Dosettes 30x30cl –

► Savonnerie

L'inducteur de coût est la tonne de savons produite.

Le nombre d'inducteur de savons est fourni par la comptabilité matières.

La masse de frais constituée, rapportée au nombre d'inducteur permet de déterminer le coût de l'inducteur. Les matières grasses issues du raffinage (soap-stock) doivent être valorisées et prises en compte à la fois au raffinage et à la savonnerie.

Le prix moyen des fonds de tank sur le marché doit servir de prix de référence.

Un coût de l'inducteur spécifique à chaque type de conditionnement doit être établi :

Cartons 80x250Gr - Cartons 20x1Kg – Cartons 12x500Gr -

Méthode de valorisation des différents produits :

Déterminer le coût de production du savon vrac d'abord, ensuite ajouté le coût spécifique de chaque conditionnement.

► Production graines décortiqués (HPS)

Il s'agit de la production de graines décortiquées destinées à l'exportation.

L'inducteur de coût est la tonne de graines HPS.

Le nombre d'inducteur de coût de graines HPS est fourni par la comptabilité matières.

La masse de frais constituée, rapportée au nombre d'inducteur de coût permet de déterminer le coût de l'inducteur. Il est obtenu un sous produit : les écarts et demi graines qui sont transférés vers les usines doivent être valorisés. Le coût des écarts est celui obtenu au stade du stockage (après décorticage) il vient atténuer le coût des graines triées. Le volume des écarts est suivi en comptabilité matières.

► Stockage huile

L'inducteur de coût est la tonne d'huile stockée.

Les productions des usines sont acheminées systématiquement vers les services de stockage qui sont responsables de la gestion des stocks.

Les coûts constitués au stockage rapportés au nombre d'inducteur donnent le coût de l'inducteur.

► Stockage Tourteau

L'inducteur de coût est la tonne de tourteaux stockés.

Les productions et les transferts de tourteaux des usines sont acheminées systématiquement vers les services de stockage qui sont responsables de la gestion des stocks.

Les coûts constitués au stockage rapportés au nombre d'inducteur donnent le coût de l'inducteur.

Précisions :

Les produits entrant en stock sont valorisés à leur coût de production, auquel on ajoute une quote-part de frais de stockage.

► Livraison

L'inducteur de coût est la tonne de produits livrés par entrepôt pour les ventes locales.

L'inducteur de coût est la tonne de produits exportée pour les ventes Export ;

Il s'agit de frais de mise à disposition de ventes :

L'entrepôt assure la gestion des produits conditionnés vendus sur le territoire national.

La répartition du coût de l'entrepôt au prorata des poids des produits en entrepôt.

► Approvisionnement Graines arachides

L'inducteur de coût est la tonne de graines achetée pondérée par le coefficient de répartition déterminé de la manière au point (5.2.4- réception) :

Les trois produits à savoir (HBP ; HBE ; TT) ont en commun la même matière première qui est la graine arachide. Ainsi le critère de répartition de leur charge le plus pertinent est la pondération de leurs poids par leurs cours sur le marché, étant donné que le prix sur le marché joue un rôle déterminant sur la valeur du produit.

Nous pouvons noter alors à l'aide du tableau présenté au point (5.2.4- réception) que l'HBP détient les 60% des graines d'arachides, HBE 15% et tourteaux 25%. Ces pourcentages peuvent varier d'année en année.

Le nombre d'inducteur de l'activité est fourni par la comptabilité matières, le coût d'inducteur est obtenu sur la base de la masse de frais de réception : frais et matières premières. Il permet à la fois de valoriser les cessions et les stocks.

► Approvisionnement Huiles

L'inducteur de coût est la tonne d'huile importée.

Le nombre d'inducteur de graines et d'huiles est fourni par la comptabilité matières, le coût de l'inducteur est obtenu en faisant le rapport entre la masse de frais de l'activité et le nombre d'inducteur.

► Frais généraux du Siège

Les frais du siège constituent un objet de coût qui doit être réparti sur l'ensemble des établissements au prorata de leur coût global de fonctionnement.

Le quote part de ces frais généraux dû à l'établissement doit être affecté à ses produits au prorata du chiffre d'affaire réalisés. Ainsi, l'inducteur de coût est le millier de FCFA.

Le tableau 6 : Synthèse des inducteurs de coûts par activités

Activités	Nature de l'inducteur
Services Généraux Administratifs	Milliers F CFA C.A
Services Généraux Techniques	Milliers F CFA C.A
Sécurité	Milliers F CFA C.A
Informatique	Milliers F CFA C.A
Magasin	Milliers F CFA C.A
FRAIS DE STRUCTURE	
Exportation Huile	Tonne d'H.B. Exportée
Exportation Tourteau	Tonne de tourteaux Exportée
Ventes locales	Tonnes d'huiles vendues
FRAIS DE LIVRAISON	
Achats Huiles Importées	Tonne Huile Importée
Achats Matières Premières	Tonne Graines Achetées
PROCESSUS APPRO.	
Stockage Mise à FOB Huile	Tonne d'H.B. stockés
Stockage Mise à FOB Tourteau	Tonne de tourteaux stockés
PROCESSUS STOCKAGE	
Entretien Mécanique	Heure
Garage	Heure
Laboratoire	Milliers F CFA Analyses
PROCESSUS SUPPORT	
Chaufferie	Tonne Vapeur
Centrale	KWH
ENERGIE	

Activités	Nature de l'inducteur
Réception, Stockage, Graines Ara	Tonne Graines Ara. Réceptionnées
Décorticage Gr. Arachide	Tonne Graines Ara Décortiquées
Presserie Arachide	Tonne Huile Ara Pression
Extraction Huile Arachide	Tonne Huile Extraction
Détoxification/Pelletisation	Tonne Tourteau
TRITURATION ARA	
Raffinage huile brute	Tonne Huile Raffinée
RAFFINAGE	
Enfûtage	Tonne Huile Enfûtée
Ensachage	Tonne Huile Ensachée
Embidonnage	Tonne Huile Embidonnée
Embouteillage	Tonne Huile Embouteillée
C.D.H.	
Savonnerie	Tonne Savons
Vinaigrerie	Litre Vinaigre
Production HPS	Tonne de Graines Ara produits
Javellerie	Litre Javel
ACTIVITES ANNEXES	

Sources : nous-mêmes

Commentaire : Les processus des activités sont écrits en gras et aux majuscules et leurs activités se trouvent au dessus d'eux. Du fait de l'importance de sa structure, et de la complexité de ses activités, nous avons pu dégager 31 activités avec des inducteurs de coûts soigneusement choisis suivant les critères cités plus haut. Nous avons aussi fait le maximum possible pour réduire le nombre d'activités tout en respectant le critère d'identification des activités et processus explicites plus haut..

5.2.5 Calcul des coûts et du résultat par produits

Dans cette partie nous allons aborder le calcul des coûts selon la méthode ABC.

La SEIZ et la SEIL ont la même activité qui est la trituration de l'arachide autrement dit la production de d'huiles brute arachide et de tourteaux. A cet état, on s'en limite au calcul des coûts de revient au niveau de SEIZ. Pour se faire, nos hypothèses de base sont composées de données prévisionnelles antérieures en tenant compte des réalités économique de cette année 2014 telles que la fixation du prix de l'arachide à 200f le Kg. Cela nous permettra d'être plus réalistes.

Données de base :

1)- frais d'achat et de transports :

- achat graine arachide : 200 f /Kg ;
- frais de transport : 17,15 f / Kg ;
- marges offertes des intermédiaires 14,5 f/Kg ;
- tonnage annuel réceptionné à Ziguinchor : 57 000 tonnes.
- les coefficients de pondération sont 0,6 pour l'HBP ; 0,15 pour L'HBE 0,25 pour les tourteaux (pour la méthode de calcul cf. 5.2.4 réception).

NB : Les intermédiaires dits opérateurs économiques qui achètent au prés des cultivateurs pour la revente au usines auront une marges de 14,5 fcfa par kilogramme d'arachide. Il s'agit du poids net qui est facturés.

Nous considérons qu'il n'y'ait pas de stocks n'y d'impureté. Autrement toutes les matières premières sont consommées pour la production d'huile.

2)- Répartition des nombre d'inducteur des activités support

Tableau 7 : répartition des nombres d'inducteur des activités support fourni par les ateliers:

Activité	nature d'inducteur	HBP	HBE	TOURTEAUX	TOTAL
Camionnage	Tonnage transporté	1 706	539	20 205	22 450
Maint Meca	heures prestées	200	320	500	1 020
Maint Electrique	heures prestées	150	200	310	660
Labo	Milliers F CFA Analyses	36 000	22 000	60 000	118 000
Chaufferie	Tonne Vapeur	15 427	6 171	9 256	30 853
Centrale	KWH	1 345 670	538 268	807 402	2 691 340
garage	heures prestées	1 800	560	21 500	23 860

Source : Nous-mêmes

Les responsables des activités supports fournissent au contrôle de gestion les nombres d'inducteur pour chaque produit suivant les critères présentés dans le chapitre du choix des inducteurs de coût.

3)- Objet de coût : frais du siège

Les charges de fonctionnement du siège sont refacturées aux différentes succursales d'abord au prorata de leur coût global autrement dit au franc CFA.

Tableau 8 : Répartition des charges du siège (reparti au franc cfa)

BUDGET	TOTAL	SEID	SEIL	SEIB	SEIZ	SEL
COÛT SEIX	18 000 000 000	10 480 000 000	3 223 000 000	1 953 000 000	2 178 000 000	166 000 000
COÛT SIEGE	7 100 000 000	4 133 777 778	1 271 294 444	770 350 000	859 100 000	65 477 778

Commentaire : Comme on l'a expliqué dans la partie pratique de la mise en place de la méthode, il est nécessaire de faire un retraitement des frais du siège qui consiste à les répartir aux différentes succursales en fonction de leurs coûts globaux de fonctionnement.

Après calcul suivant la méthode indiquée, nous avons réparti les frais du siège qui s'élève à 7 100 000 000 FCFA au niveau des différents établissements dans le tableau. Ainsi nous pouvons noter que la part que doit supporter SEIZ est de 859 100 000 FCFA.

Les chiffres calculés sont écrits en gras. Les autres chiffres sont des données dont nous disposons.

4)- présentation des coûts des activités et calcul du nombre d'inducteur.

Les coûts des activités et des objets de coûts sont fournis par la comptabilité générale.

Le nombre et le coût de l'inducteur sont calculés suivant la méthode présentée dans la partie pratique. Ainsi, nous déclinons ci-dessous le tableau qui présente les coûts des activités ainsi que les inducteurs de coûts.

Tableau 9 : les coûts des activités et les inducteurs de coûts

ACTIVITES	COUTS	NATURE DE L'INDUCTEUR	NOMBRE D'INDUCTEUR	COUT DE L'INDUCTEUR
Réception	162 431 914	Qté gr. Réceptionnée	57 000	2 850
Décortilage	66 253 201	Qté graine décortiquée	41 895	1 581
Presserie	113 605 213	Qté d'huile pressée	15 704	7 234
Extraction	155 616 909	Qté d'huile extraite	3 768	41 303
Detoxication	371 520 405	Qté tourteaux prod.	22 418	16 572
stockage huile	25 551 985	Qté d'huile stockée	19 471	1 312
st tourteaux	55 302 260	Qté tourteaux stockée	22 418	2 467
Laboratoire	43 766 141	Milliers F CFA Analyses	118 000	371
Maintenance Mécanique	133 585 001	Heures prestées	1 020	130 966
Maintenance Electrique	34 802 974	Heure prestées	660	52 732
Camion	33 913 915	Tonnage transporté	22 450	1 511
Garage	17 945 981	Heure prestées	23 860	752
Chaufferie	96 884 326	Tonne Vapeur	30 853	3 140
Central	98 610 255	KWH	2 691 340	37

ACTIVITES	COUTS	NATURE DE L'INDUCTEUR	NOMBRE D'INDUCTEUR	COUT DE L'INDUCTEUR
Services généraux Administratifs (SGA)	579 670 009	Milliers chiffre d'affaire	21 236	27 297
Services généraux Techniques (SGT)	102 682 306	Milliers chiffre d'affaire	21 236	4 835
Sécurité	41 758 073	Milliers chiffre d'affaire	21 236	1 966
Informatique	10 713 814	Milliers chiffre d'affaire	21 236	505
Magasin	33 385 318	Milliers chiffre d'affaire	21 236	1 572
Charge siège	859 100 000	Milliers chiffre d'affaire	21 236	40 455
TOTAL	3 037 100 000			

Source : nous-mêmes

Commentaire : On constate que les frais du siège constituent un objet de coût dont la l'établissement industriel de Ziguinchor supporte un quote part qui est réparti entre ses produits au prorata des chiffres d'affaire.

5)- Coûts de revient par produits

Les objets de coûts (activités et charges siège) sont répartis en charges directe et charges indirectes.

Le tableau ci-dessous nous permettra de présenter les couts de revient par produit:

Tableaux 10 : Coûts de revient par produits

Elements	montant	HUILE BRUTE PRESSION			HUILE BRUTE EXTRACTION			TOURTEAUX TRAITEES		
		Quantité	Prix unitaire	Valeur	Quantité	Prix unitaire	Valeur	Quantité	Prix unitaire	Valeur
Presserie	113 605 213	15704	7234	113605213						
extraction	155 616 909				3768	41303	155616909			
détoxication	371 520 405							22418	16572	371520405
stockage tourteaux	55 302 260							22418	2467	55302260
Charges directes	696 044 787			113605213			155616909			426822665
Approv grains	13 204 050 000	34 200	231 650	7922 430 000	8 550	231 650	1980 607 500	14 250	34 117	3301 012 500
Réception	162 431 914	34200	2850	97459148	8550	2850	24364787	14250	2850	40607979
décortilage	66 253 201	25137	1581	39751921	6284	1581	9937980	10474	1581	16563300
stockage huile	25 551 985	15704	1312	20607646	3768	1312	4944339			
laboratoire	43 766 141	36000	371	13352382	22000	371	8159789	60000	371	22253970
Maintenance Mécanique	133 585 001	200	130966	26193137	320	130966	41909020	500	130966	65482844
Maintenance Electrique	34 802 974	150	52732	7909767	200	52732	10546356	310	52732	16346851
Camion	33 913 915	1706	1511	2577458	539	1511	813934	20205	1511	30522524
Garage	17 945 981	1800	752	1353846	560	752	421197	21500	752	16170938
Chaufferie	96 884 326	15427	3140	48442163	6171	3140	19376865	9256	3140	29065298
Central	98 610 255	1345670	37	49305128	538268	37	19722051	807402	37	29583077
Services Généraux Administratifs	579 670 009	12453	27297	339924971	2988	27297	81557316	5795	27297	158187722
Services Généraux Techniques	102 682 306	12453	4835	60214052	2988	4835	14447001	5795	4835	28021253
Sécurité	41 758 073	12453	1966	24487401	2988	1966	5875198	5795	1966	11395474
Informatique	10 713 814	12453	505	6282700	2988	505	1507392	5795	505	2923722
Magasin	33 385 318	12453	1572	19577524	2988	1572	4697184	5795	1572	9110610
Charge siège	859 100 000	12453	40455	503785840	2988	40455	120872029	5795	40455	234442131
Charges indirectes	15 545 105 213			9183 655 084			2349 759 938			4011 690 193
COUT DE REVIENT		15703500	592	9 297260 297	3767700	665	2 505376 847	24659910	180	4 438512 858

Source : nous-mêmes

Commentaire :

Notons que les trois activités constituent des charges directes qui sont directement rattachées aux produits.

Au terme de cet exemple nous constatons que les prix de revient unitaire est de 592 FCFA le litre d'huile pression (HBP), 665 FCFA le litre d'huile extraction (HPE) et de 180 FCFA le kg de tourteaux traités. Notons aussi qu'il s'agit d'une portion d'activités permettant la production d'huile et de tourteaux à Ziguinchor. Autrement dit notre exemple ne balaye pas tous les produits de la Suneor, mais juste les activités de trituration au niveau de ziguinchor.

En prenant les cours moyens actuels des produits nous pouvons dresser ci-dessous le tableau des résultats analytiques:

Tableau 11 : résultats analytiques

PRODUITS	HUILE BRUTE PRESSION			HUILE BRUTE EXTRACTION			TOURTEAUX TRAITEES		
	Quantité	Prix unitaire	Valeur	Quantité	Prix unitaire	Valeur	Quantité	Prix unitaire	Valeur
COUT DE REVIENT	15703500	592	9 297 260 297	3767700	665	2 505 376 847	24659910	180	4 438 512 858
CHIFFRE D'AFF	15703500	793	12 452 875 500	3767700	793	2 987 786 100	24659910	235	5 795 078 850
RSLT	15 703 500	201	3 155 615 203	767 700 ³	128	482 409 253	24 659 910	55	1 356 565 992
TOT RSLT	4 994 590 448								

Source : nous-mêmes

Commentaire :

Nous constatons qu'avec ces données, l'usine de SEIZ dégage un résultat analytique de 5 milliards, avec une hypothèse de trituration de 57 000 tonne de graines arachide. Il faudra noter néanmoins que ces dernières années les récoltes ne sont pas bonnes et l'usine réceptionne rarement 20 000 tonnes de graine d'arachide. Ce qui rend très difficile la rentabilité de l'usine. Cette méthode nous permettra de connaître le seuil de rentabilité en poids et en temps et faire une projection sur la méthode ABC/ABM. Ce qui est capital pour

la pérennité de la société. Nous ne notons pas aussi une très grande différence avec la méthode des centres d'analyse.

CHAPITRE 6 : ANALYSE ET PROPOSITIONS

A l'issue de cette étude, nous exposons notre analyse et formulons des propositions allant dans le sens de son application.

1-Analyse :

- La Société Suneor :

Le fait le plus marquant spécifique à cette Société est que ses nombreux proviennent d'une seule matière première qui est la graine d'arachide. C'est pour cela que cette matière et ses frais y afférents constituent une charge indirecte à répartir soigneusement aux produits avec un inducteur de coût pertinent.

L'autre fait non négligeable s'agit de la dispersion de ses usines partout au Sénégal et les plus distants font 900 Km du nord au Sud ; de Louga à Ziguinchor. Pour faire une bonne coordination, la logistique reste centralisée au niveau du siège. de ce fait l'objet de coût du siège reste très important en chiffre.

Autre souci de l'étude s'agit des processus de réalisation que se répètent dans plusieurs sites, entraînant un double coût. par exemple le processus de trituration et de production d'énergie se retrouvent aussi bien à Kaolack qu'à Ziguinchor.

- Conception de la méthode :

La Suneor comporte environ 27 produits commercialisables répartis dans ses différentes usines dont la plupart est conditionnée dans des emballages à format différent. Ce constat corrobore le nombre important d'activité (31) et de processus identifiés (10) pour la conception de la méthode. Le processus raffinage du fait de son importance capitale de la production n'a qu'une seule activité qui est le raffinage. En dehors de ça, tout le reste a plusieurs activités.

Ce découpage permet une analyse plus fine car un nombre réduit d'activité ne sera pas adéquat et ne permet pas une précision des coûts de tous ses produits. Il doit être possible de connaître les données globales de chaque activité, de chaque processus et de chaque

établissement. Cela permettra de connaître les résultats par établissement et faire une évaluation globale des usines.

A cela s'ajoute une d'activité accessoire consistant à enchâsser des graines d'arachide et à les distribuer aux cultivateurs sous formes de semences à un prix de 250 f le kg avec une subvention de l'état de 100 f le kg. Nous n'en avons pas tenu compte du fait de l'arrêt de cette activité accessoire durant ces dernières années pour des raisons politiques agricoles. Notons que cette décision politique aura des conséquences importantes sur l'avenir de l'agriculture au Sénégal car la Suneor achetait la majeure partie des graines produites par les cultivateurs et réservait les bonnes graines pour les semences de l'année qui suit d'où une organisation satisfaisante de la filière depuis plus de 30 ans. Actuellement 60 % des Sénégalais sont des cultivateur et 70% des de ces derniers cultivent l'arachide, ce qui fait un nombre estimé à 6 millions de producteurs.

2-Propositions :

L'objectif de la méthode ABC et de permettre une bonne maîtrise des coûts, une bonne prise de décision visant à optimiser les ressources et accroître le résultat. Dans ce sens et sur la base de cette présente étude nous formulons des propositions visant à optimiser les ressources de la société Suneor par le biais de la méthode ABC.

Tout d'abord, Il est nécessaire de faire une prise de connaissance de cette étude par les responsables concernés et d'avoir une connaissance approfondie de la Société comme indiquée dans la partie méthodologie. Cela permettra en même temps d'éradiquer les couts invisibles (coûts non mesurables résultant de la non-qualité) et ainsi optimiser les ressources. Par exemple, Suneor a un dépôt de matière première à Kolda destinée à la semence. Au lieu de la décharger au niveau du dépôt de Suneor Kolda, Les cultivateurs ou opérateurs économiques de Kolda préfèrent transporter leur récolte de Kolda à ziguinchor pour la livrer au dépôt de Suneor Ziguinchor. Ainsi, Suneor supporte les frais de transport et perd énormément d'argent sur les frais transports Kolda-Ziguinchor. Comme les cultivateurs veulent toujours gagner sur le transport, il serait bon pour la Suneor de mettre un forfait. Par ailleurs, pour mettre en place la méthode ABC conçue pour la Suneor il faudra faire d'abord un vaste programme de sensibilisation du personnel sur les enjeux de l'utilisation

de la méthode. Cette sensibilisation doit surtout porter sur l'intérêt que le système ABC apporte en termes d'avantages à l'entreprise qui est dans un secteur très concurrentiel surtout sur les produits conditionnés.

Étant donné que la société engendre beaucoup d'activités, il faudra faire une codification adaptée et chiffrée des activités et des rubriques de charges. Cela permettra d'une part de harmoniser et de faciliter la recherche au niveau du logiciel et d'autre part de gagner en temps.

Le logiciel actuel est programmé pour une comptabilité par activité et son application tarde à être effectuée par cause de formation et de méthode. Jusqu'à ce jour la comptabilité analytique se fait de façon extracomptable par la méthode des centres d'analyse. C'est l'occasion d'appliquer et d'exploiter ce modèle dans ce logiciel. Pour ce faire, il faudra prévoir une formation rigoureuse sur la mise en œuvre et l'exploitation de ce module qui est la comptabilité analytique. Des séminaires de formations doivent être initiés à l'encontre des ressources humaines afin qu'elles maîtrisent les exigences de la méthode ABC. Cette formation est importante voire indispensable si l'on sait que les ressources humaines sont mieux placées pour mettre à la disposition de la direction le contrôle de gestion des informations (inducteurs) lui permettant de calculer les coûts des différentes activités et produits. Grâce à cette formation, les ressources humaines sont mieux armées pour s'impliquer davantage à l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

La généralisation et imputation des heures facturées par les activités supports sont capitales pour la réussite de cette méthode. Les responsables d'activité en particulier les chefs d'atelier de production doivent avoir aussi une culture administrative et se détacher des tâches élémentaires et quotidiennes réservées au chef de quart et chef d'équipe pour se consacrer aussi à la gestion administrative de leur atelier. Cela leur permettra de faire un bon suivi des heures prestées et de faire de bon planning de production ou de maintenance.

Après la conception, il faudra bien étudier les options d'édition des coûts de production ; des prix de revient et de résultats analytiques par produits, par domaine d'activité et par établissement. Cela représente ce que l'emballage représente pour un produit.

Pour terminer, il est nécessaire de mettre en place un planning de mise en œuvre qui doit être réalisé pour mener à bien ce projet. Et cela mérite une attention particulière similaire à la conduite d'un changement de stratégie dans une entreprise pour assurer la phase de transition.

CONCLUSION GENERALE

La Suneor est une société agro-alimentaire qui joue un rôle essentiel dans le secteur économique du Sénégal et de la sous région. Son organisation et son style de management a connu beaucoup de changement mais ses outils et processus de production restent inchangé. Entre 2005 à 2010 par exemple, suneor a connu plus de cinq directeurs généraux et sort du secteur public pour aller dans le secteur privé. Elle doit être à mesure maintenant de donner beaucoup plus d'importance à la maîtrise de ses coûts et à l'optimisation de ses ressources pour accroître ses résultats. La méthode ABC, dont la démarche reste sujette à de nombreuses interrogations et discussions, semble apporter des réponses à un certain nombre de préoccupations actuelles tant dans le management des coûts que celui de la performance. La pertinence du calcul des coûts de revient repose sur un respect des liens de causalité entre produits et consommation de ressources et représente déjà une avancée importante en termes d'aide à la décision stratégique pour la gestion des portefeuilles de produits. Cependant la réussite de cette méthode dépend des hommes chargés de son application.

La méthode ABC est plus utilisée par les Américains que les européens qui en majorité gardent toujours la méthode des couts complets. Ces derniers affirment que cette méthode s'agit d'une redécouverte de la méthode des coûts complets et ne trouvent pas d'importance de changer de méthode. De la même manière, la Suneor qui utilise toujours la méthode des couts complets donnera-t-elle une importance à la méthode ABC ? L'intérêt de cette méthode se manifeste plus chez les sociétés qui utilisaient la méthode des coûts partiels à l'instar des américains.

A travers cette étude, nous avons noté que la mise en place d'une comptabilité analytique par la méthode ABC dépend de plusieurs facteurs interdépendants tels que les acteurs, les opérationnels, les processus et les moyens mis en place.

Pour le cas de la Suneor, nous pouvons dire que cette méthode trouve son importance au niveau des produits conditionnés étant donné que la concurrence à ce niveau devient de plus en plus rude sur le marché intérieur .Nous avons constaté aussi que la plupart des responsables de comptabilité sont en déphasage total avec le nouveau contexte actuel de gestion et ont du mal à interpréter le système d'analyse de leurs coûts à partir de ces logiciels. La Suneor utilise la comptabilité analytique par la méthode des coûts complets depuis plus de 30 ans. Il sera difficile de faire changer à la Suneor cette méthode héritée des français.

L'importance de cette méthode trouve son sens sur le fait qu'elle lie de manière très stratégique aux décisions de tous les jours afin d'être compétitif à travers la mise en

évidence des facteurs clés de succès, des activités qui créent de la valeur pour les clients, et de réorganisation transversale et de motivation des hommes.

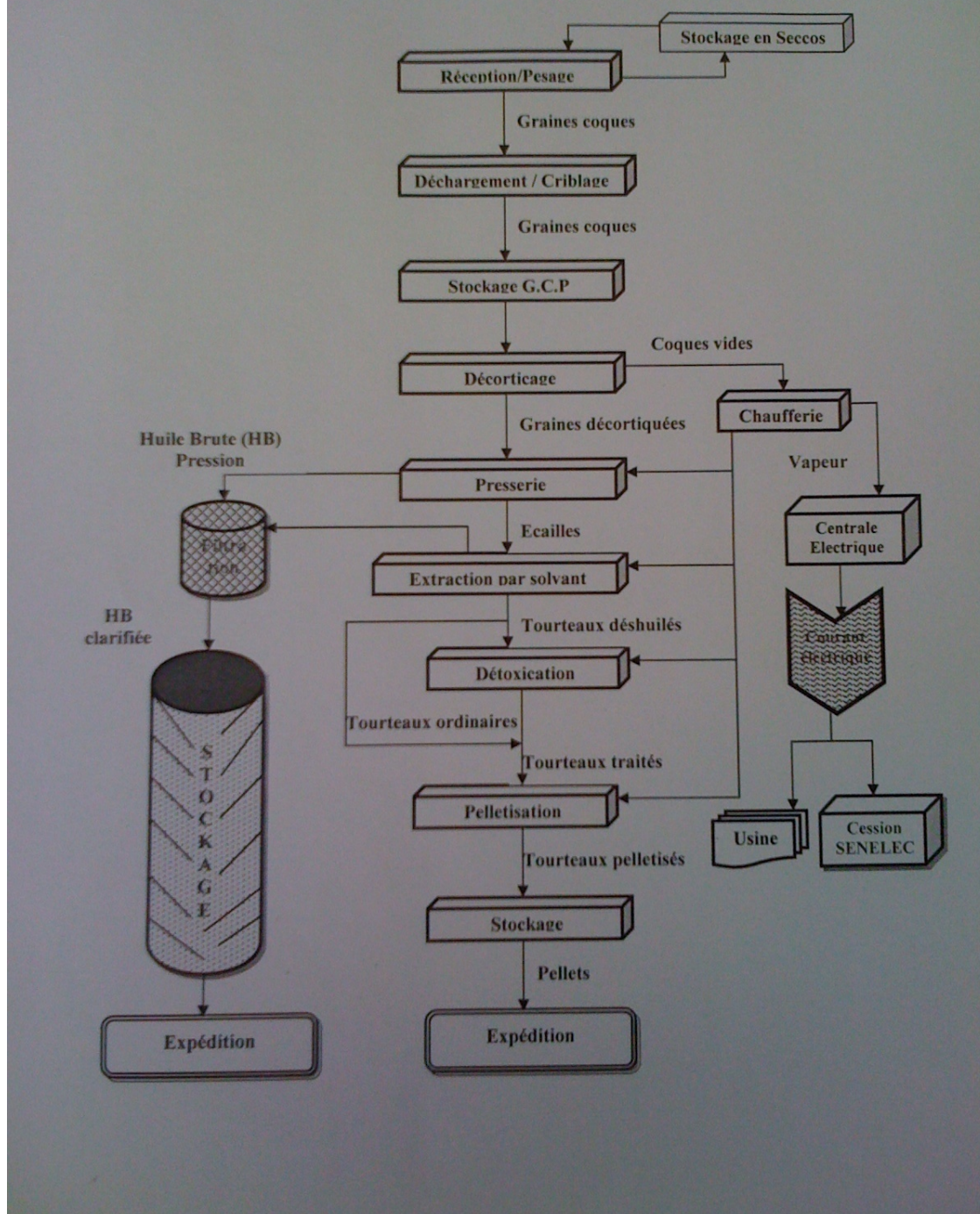
A cet effet, Il est important de souligner un aspect spécifique à la Suneor du point de vu structurel. Les processus de production en doublon dans les différentes régions tels que soulignés dans la partie analyse, méritent d'être regrouper dans une seule région à titre économique dans le bût d'optimiser les charges. En effet, les deux usine de la Suneor se trouvant à Kaolack et à Ziguinchor ne n'atteigne même pas 50 % de leur capacité de production et termine leur activité très souvent a fin juin tout en continuant payer les frais fixes. Il est alors indispensable de fusionner ses deux usines dans le but d'optimiser les ressources et d'assurer la pérennité de cette société. Dans la même logique aussi, l'usine de Diourbel et de Dakar doivent être fusionnée. Ainsi cette proposition stratégique prépondérante dans le bût d'assurer la survie de la société entre dans la logique de la réussite de la méthode ABC.

Ce pendant, Malgré sa pertinence, la méthode ABC nécessite de réaliser des relevés au cœur même des processus à chaque fois que l'on souhaite une analyse des coûts réels. Le coût de mise en œuvre doit pouvoir être absorbé par les gains réalisés. Une des difficultés techniques de cette méthode ABC au niveau de Suneor consiste à repartir la seule matière première qui est la graine arachide en ses différents produits. Pour choisir un inducteur de coûts approprié et relatif aux frais d'achats des graines nous avons jugé utile de prendre la tonne de graine achetée multipliée par le coefficient de pondération qui tient compte du poids de chaque produit sur la graine d'arachide pondérés de leur prix sur le marché.

Par ailleurs l'utilisation de cette méthode ne signifie pas fiabilité absolues des données, C'est pourquoi nous refusons l'argument qui stipule qu'un des apports les plus mis en avant dans la littérature traitant de la méthode ABC est celui d'un calcul des coûts de revient fiables pour l'analyse stratégique.

ANNEXES

Annexe I : Réception et Trituration des graines d'arachide



ANNEXE 2 : STRUCTURES GRAINES COQUES ARACHIDES

CONDITIONNEMENT PARTIEL GRAINES TOUT VENANT		SECCOS	
		GRAINES COQUES ARA CONDIT	99,9864% 1 Tonne
GRAINES TOUT VENANT (COMPOSANT)	100%		
1,000136 Tonne		IMPURETES	0,0136% 0,136 Kg
CONDITIONNEMENT PARTIEL GRAINES TOUT VENANT		MAGASINS OU SILOS	
		GRAINES COQUES PROPRES	98,0000% 1 Tonne
GRAINES TOUT VENANT (COMPOSANT)	100%	IMPURETES CONDITIONNEMENT	0,0136% 0,0139 Kg
1,020408 Tonne		IMPURETES	1,1964% 20,3941 Kg
CONDITIONNEMENT INTEGRAL GRAINES TOUT VENANT		MAGASINS	
		GRAINES COQUES PROPRES	98% 1 Tonne
GRAINES TOUT VENANT (COMPOSANT)	100%		
1,020408 Tonne		TERRE	2% 20,408 Kg
			EIL

DELOGEMENT VERS SILOS

		GRAINES COQUES PROPRES	98,0136%	1 Tonne
GRAINES TOUT VENANT				
CONDITIONNEES	100%			
(COMPOSANT)				
1,020267 Tonne		TERRE	1,9864%	20,267 Kg
reprise				
		GRAINES DECORTIQUEES	75%	1 Tonne
GRAINES COQUES PROPRES	100%			
(COMPOSANT)				
1,333 Tonne		COQUES VIDES	25%	0,333 Tonne
		HUILE BRUTE PRESSION	37,49%	1 Tonne
GRAINES DECORTIQUEES	100%			
(COMPOSANT)				
2,667 Tonne		ECAILLES	62,51%	1,667 Tonne
		HUILE BRUTE EXTRACTION	14,4%	1 Tonne
ECAILLES	100%			
(COMPOSANT)				
6,94 Tonne				
HEXANE		TOURTEAU ARACHIDE	85,6%	5,94

BLANC VRAC		Tonne
(COMPOSANT) 35,64 Litres soit 7 Litres/Tonne HT		
HUILE PRESSION	80,36%	
(COMPOSANT) 0,8036 Tonne		
HUILE BRUTE CLARIFIEE	100%	1 Tonne
HUILE EXTRACTION	19,64%	
(COMPOSANT) 0,1964 Tonne		
		EIZ
HUILE PRESSION	HUILE BRUTE CLARIFIEE	100%
(COMPOSANT) 0,7169 Tonne		
	71,69%	
HUILE EXTRACTION	MUCILAGE	1,20%
(COMPOSANT) 0,2951 Tonne		
		1,2 Tonne
		EIL

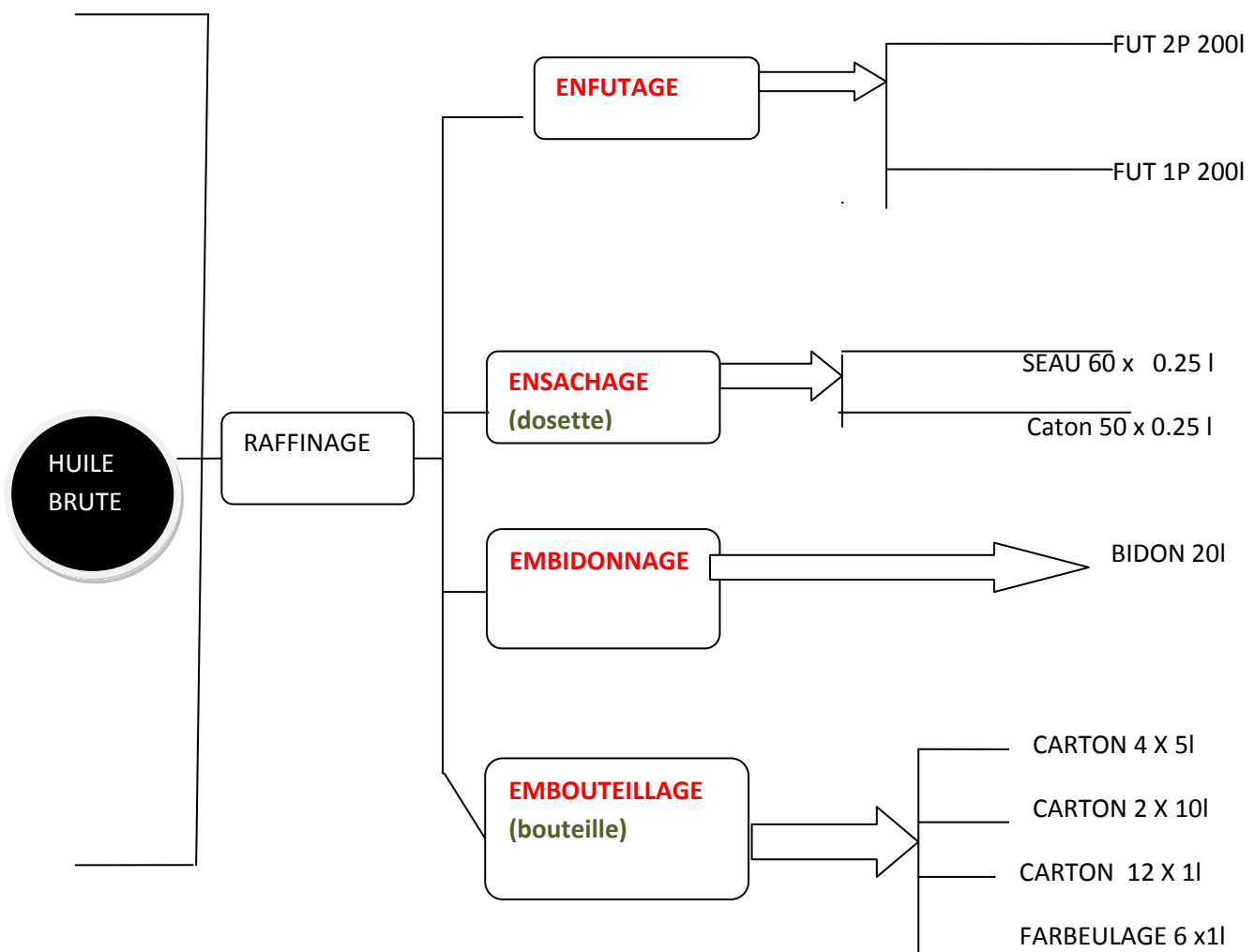
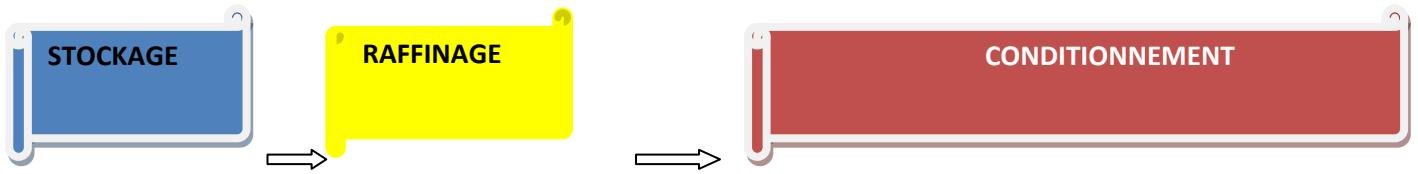
STRUCTURE TOURTEAU TRAITE ARACHIDE

GRUMEAUX	90%	
(COMPOSANT) 0,9 Tonne		
EAU	10%	
(COMPOSANT) 0,1 Tonne		
TOURTEAU TRAITE ARACHIDE		100%
		1 Tonne
FORMOL		
(COMPOSANT) 3 KG		
NH3		
(COMPOSANT) 20 KG		

STRUCTURE TOURTEAU ORDINAIREE ARACHIDE

GRUMEAUX	90%		
(COMPOSANT) 0,9 Tonne			
		TOURTEAU ORDINAIRE ARACHIDE	1 Tonne
		100%	
EAU			
(COMPOSANT) 0,1 Tonne			
			EIZ
GRUMEAUX	88,70%		
(COMPOSANT) 0,887 Tonne			
EAU	10%		
(COMPOSANT) 0,1 Tonne			
		TOURTEAU ORDINAIRE ARACHIDE	1 Tonne
		100%	
SEL	1,00%		
(COMPOSANT) 0,010 Tonne			
MUCILAGE	0,30%		
(COMPOSANT) 0,003 Tonne			
			EIL

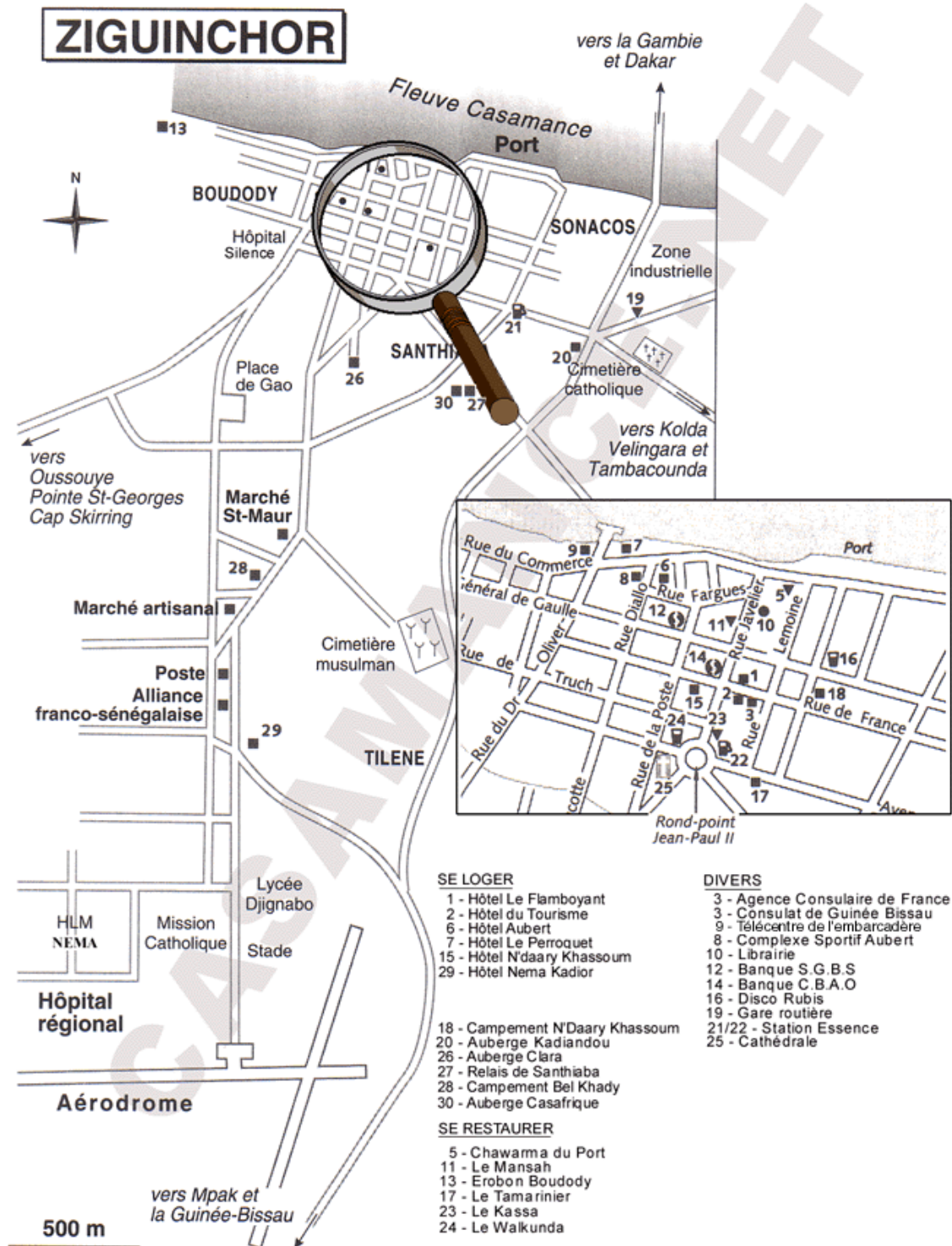
ANNEXE 3 : Schéma technique du Raffinage et conditionnement



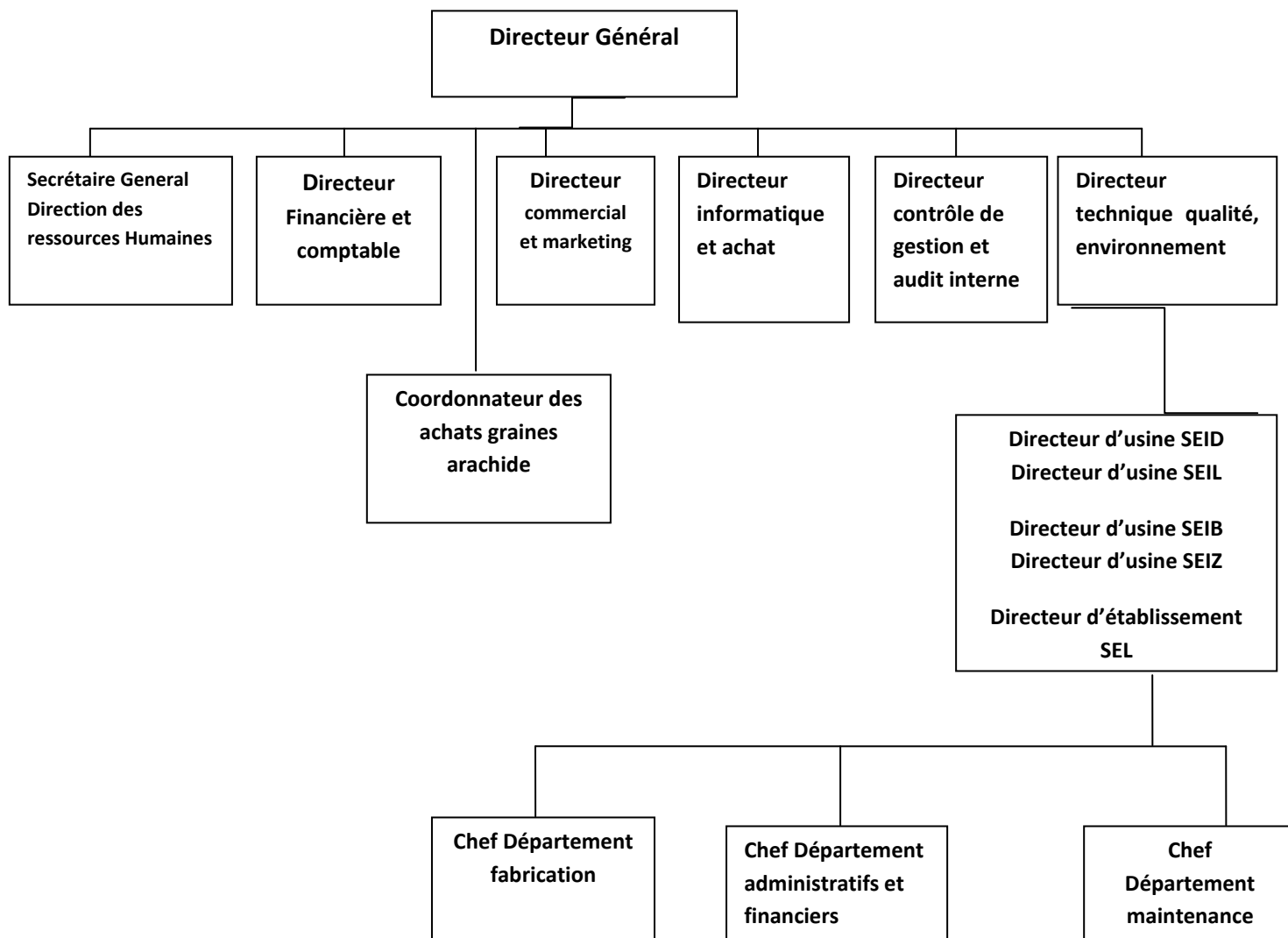
ANNEXE 4 : L'évolution des modèles de pilotage

Modèles de pilotage	Logiques sous-jacentes	Stratégies suivies	Outils
PATRIMONIAL: 1880 (révolution industrielle)	Production	Construire une infrastructure pour une production de masse	Comptabilité générale (bilan)
FINANCIER : 1930(après la crise de 1929)	Retour sur investissement	Produire moins cher pour effectuer des retours sur investissements rapides	Comptabilité générale (compte de résultat) et comptabilité analytique
BUDGETAIRE : 1950 (trente glorieuses)	Décentralisation et prévision	Prévoir la production dans un cadre décentralisé	Budget
PAR ACTIVITES (Depuis les années 80)	Flexibilité	Etre flexible pour répondre aux variations des demandes des clients	Processus ABC/ABM

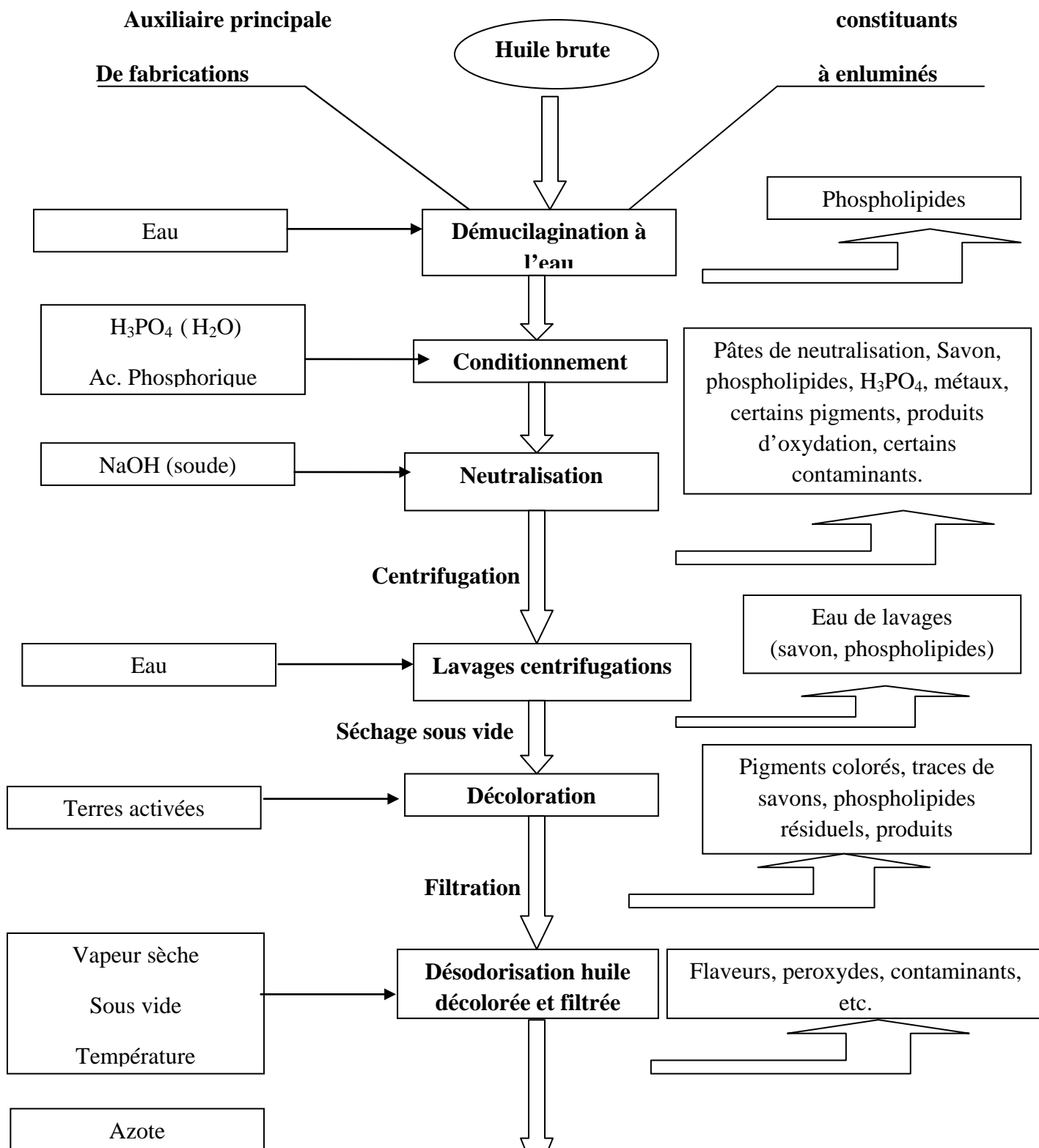
Annexe 5 : Position géographique de la SEIZ par rapport au reste de la ville.



annexe 6 : Extrait de l'organigramme Suneor siège



Annexe 7 : Les étapes du raffinage des huiles végétales brutes : cas de l'huile de Soja



—————→ **Inertage**

Huile raffinée

Au cours de cette étude, nous avons utilisé certains mots et termes dont le sens est donné ci-dessous:

La Comptabilité : Il s'agit d'une pratique évaluant tous des flux financiers de l'entreprise. La comptabilité d'une entreprise est prépondérante car elle permet de connaître les performances et l'état général de l'entreprise et donc de pouvoir analyser les stratégies. Elle pourra alors être considérée comme un outil de gestion. La comptabilité est par définition indispensable car nécessaire évaluant le résultat fiscal et donc le calcul des assiettes d'imposition.

La Comptabilité générale : La comptabilité générale peut être définie comme un outil de gestion qui permet d'enregistrer, de classer et d'analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Il s'agit des opérations d'achat, de vente, d'emprunt et de prêt, paiement des salaires et de crédits des fournisseurs.

Le contrôle de gestion : Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable d'une société en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens

L'activité : L'activité est l'ensemble des tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe. Tâches homogènes en termes de performance permettant de fournir un produit ou un service à un client (externe ou interne). Ces tâches sont réalisées à partir d'un ensemble de ressources (matérielles, heures de travail, jours travaillés,...).

Le processus : Il s'agit d'un mot latin désignant le déroulement dans le temps d'un phénomène. C'est un ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne.

BIBLIOGRAPHIE

• OUVRAGES

- 1- BESCOS P. L. MENDOZA.C. (1994), Le management de la performance » édition comptable redia, Paris, 287 pages.
- 2- BESCOS P. L., DOBLER P., MENDOZA C., GERARD Naulleau, GIRAUD François, LERVILLE Anger V. (1997), Contrôle de gestion & management, Montchrestien 4^{ème} Edition, Paris 553 pages.
- 3- BESCOS P.L., RAVIGNON Laurent, JOALLAND Marc, LE BOURGEOIS Serge et MALEJAC André, (2007). *La méthode ABC/ABM, Rentabilité – Mode d'emploi*, Editions d'Organisation, 384 pages.
- 4- BOISVERT Valérie, AUBERTIN Catherine, PINTON Florence (2007), *Les marchés de la biodiversité*, IRD Editions, Paris, 269 pages.
- 5- BOISVERT Hugues, LAURIN Claude, MERSEREAU Alexander (2007), *Comptabilité de management*, Pearson, 4^e édition, France, 541 pages.
- 6- BOUQUIN H. (2006), *Comptabilité de gestion*, 4e édition, Coll. Gestion, Economica., 407 pages.
- 7- BOUQUIN H. (2000), *Comptabilité de gestion*, Economica, Paris, 293 pages.
- 8- BOUQUIN H. (2003), *Comptabilité de gestion*, Economica, Paris, 560 pages.
- 9- BURLAUD Alain, SIMON Claude (2003), *Comptabilité de gestion: coûts-contrôle*, Vuibert, 3^e édition, Paris, 412 pages.
- 10- CHATELAIN Stéphane, BURLAUD Alin, SIMAXI Claude (2000), *Comptabilité de gestion*, Vuibert.P., 412 pages.
- 11- DURBRULLE L., JOURDAIN D (2000), *comptabilité analytique de gestion*, Edition dunod, Paris, 374 pages.
- 12- FAYE El Hadj (2009), *Le contrôle de gestion par l'analyse des couts et le système budgétaire* Presse universitaire de Dakar, 3ème édition ,252 pages.
- 13- ENGEL Frédéric, KLEITZ François (2007), *Comptabilité analytique*, Transvalor : Presse des mines (2007, 76 pages.
- 14- GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, Edition Economica, 719 pages.

- 15-GOUGET Christian & RAULET (2003), Comptabilité de gestion, Dunod, 6^e Edition, Paris, 490 pages.
- 16-RAVIGNON Laurent et BESCOS Pierre L., JOALLAND Marc, LE BOURGEOIS Serge, MALEJAC André (2007), *La méthode ABC /ABM*, Éditions d'Organisation, 386 pages.
- 17-RAVIGNON Laurent et BESCOS Pierre L, JOALLAND Marc, LE BOURGEOIS Serge, MALEJAC André (1998)., *La méthode ABC /ABM* piloter efficacement une PME, Éditions d'Organisation, 323 pages.
- 18-LECLERE Didier (2004), L'essentiel de la comptabilité analytique, Editions d'organisation 4^e édition, Paris, 200 pages.
- 19-LORINO P (1991), *Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 212 pages.
- 20-LORINO P (1997), *Le contrôle de gestion et pilotage*, Edition Nathan, 251 pages.
- 21-MALO J.L. et MATHE J.C (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris, 304 pages.
- 22-MELYION Gérard (2004), *La comptabilité analytique : principe, coûts réels constatés*, Bréal 3^e édition, Paris, 287 pages.
- 23-MEVELLEC P., (1990). « *Outils de gestion, La pertinence retrouvée* », éditions comptables Malesherbes, Paris, 198 pages.
- 24-MINTZBERG Henry (1982), *Structure dynamique des organisations*, les éditions d'organisation, Paris, 440 pages.
- 25-GUEDJ Norbert & BERTHET Jean (2000), *Le contrôle de gestion* Éditions d'Organisation. P.712 pages.
- 26-SAMBE Omar & DIALLO Ibra Mamadou (1999), *le praticien comptable Syscoa*, les Editions comptables Juridique, 2^e édition, 877 pages.

• **SUPPORTS DE COURS :**

1. KANE Rouba, cours de positionnement du contrôle de gestion Cesag /MPCGF (2012).
2. YAZI Moussa, cours de comptabilité analytique CESAG /MPTCF (2005).
3. LOKOSSOU Oscar, cours de contrôle de gestion CESAG /MPCGF (2012)
4. TIDJANI Bassirou, cours de stratégie, CESAG, (2002).

- **SITES INTERNET :**

1. www.management.free.fr
2. www.worldbank.com
3. <http://fr.investing.com>
4. <http://fr.wikipedia.org>

- **ARTICLE :**

1. Mevellec Pierre, les difficultés de la conception et de la mise en œuvre de système ABC, RFC N° 338 (2001).
2. Revue Française de comptabilité, N°105, juillet 1990 ,16 pages.

- **Documents internes de la SUNEOR**

1. Manuel de procédure
2. Répartition des unités d'œuvre énergie, maintenance, camionnage
3. Tableau de réalisation budgétaire.
4. Comptabilité analytique