



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

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

**Promotion 2
(2007-2009)**

Mémoire de fin d'études

THEME

**Conception d'une comptabilité par activités : cas du
Département des Opérations du GIE GAINDE 2000**

Bibliothèque du CESAG



105555

Présenté par :

Stéphanie MASSING

Dirigé par :

Mr Moussa YAZI

Directeur de l'ISCBF

DEDICACES

A Mes parents, NGO BEBAY Dora Martine et MASSING Louis Bienvenu

REMERCIEMENTS

Je tiens tout d'abord à remercier Monsieur Ibrahima DIAGNE, Administrateur Général du GIE GAINDE 2000, pour m'avoir donné l'opportunité de travailler dans l'entreprise dont il a la charge et les moyens d'y réaliser ce travail.

J'exprime toute ma gratitude à l'ensemble du personnel de GAINDE 2000 et à l'équipe dirigeante pour leur accueil et leur soutien.

Je remercie particulièrement toute l'équipe du Département des Opérations pour sa disponibilité, sa gentillesse et ses conseils.

Enfin, j'adresse mes sincères remerciements à mon Directeur de mémoire, Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur Comptabilité de Banque et de Finance du CESAG, pour les enseignements, et le temps qu'il a bien voulu me consacrer. Mais aussi pour ses conseils et ses recommandations éclairées.

LISTE DES SIGLES ET ABBREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing

ABM: Activity Based Management

CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing-International

CESAG: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CGPID: Comité de Gestion de la Prestation Informatique Douanière

DAF: Direction Administrative et Financière

DO: Département des Opérations

DSID: Direction des Systèmes Informatiques Douaniers

E.U: Etats-Unis d'Amérique

ECO: Edition certifiée ORBUS

ERP: Enterprise Ressource Planning

JAT: Juste A Temps

PAS : Plan d'Ajustement Structurel

TQM : Total Quality Management

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Typologie des activités	19
Tableau 2 : Démarches de Conception d'une Comptabilité par activité	30
Tableau 3 : Prestations offertes par le DO et différents tarifs proposés	61
Tableau 4 : Opportunités et Menaces de l'environnement Externe du DO.....	64
Tableau 5: Récapitulatif des forces et des failles du DO.....	69
Tableau 6 : Récapitulatif des activités du processus de délivrance des ECO.....	74
Tableau 7 : Récapitulatif de la codification des ressources.....	80
Tableau 8 : Récapitulatif des inducteurs de ressources	81
Tableau 9 : Matrice Activités/Ressources	83
Tableau 10 : Matrice Activités/Objets de coûts.....	84
Tableau 11 : Récapitulatif des inducteurs d'activités	85
Tableau 12 : Modèle de calcul du coût de revient d'un objet de coût.....	88
Tableau 13 : Classement des activités	90
Tableau 14 : Modèle de calcul des activités consommatrice de ressources	91
Tableau 15 : Récapitulatif des indicateurs de performance des activités du processus de délivrance des ECO	93

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Traitement des charges indirectes	14
Figure 2: Hypothèses de base de la méthode ABC	17
Figure 3 : Lien entre l'ABC et l'ABM	23
Figure 4 : Modèle de décomposition des coûts	27
Figure 5 : Modèle d'analyse	44
Figure 6 : Schéma fonctionnel du Système ORBUS.....	58
Figure 7 : Description de la procédure opérationnelle d'ORBUS.....	63
Figure 8 : Configuration des recettes de GAINDE 2000.....	67

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	I
REMERCIEMENTS.....	II
LISTE DES SIGLES ET ABBREVIATIONS	III
LISTE DES TABLEAUX	IV
LISTE DES FIGURES.....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE 1 : LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES.....	12
1.1 ORIGINE DE LA METHODE	13
1.2 DEFINITION DE LA METHODE.....	15
1.3 POSTULAT DE LA METHODE	16
1.4 CONCEPTS DE BASE DE LA METHODE.....	17
1.5 L'ACTIVITY BASED MANAGEMENT	22
1.6 AVANTAGES ET LIMITES DE LA METHODE ABC	24
1.7 LES MODELES DE COMPTABILITES PAR ACTIVITES	26
CONCLUSION	28
CHAPITRE 2: DEMARCHE DE CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE PAR ACTIVITES.....	29
2.1 DEMARCHE DE CONCEPTION STANDARD	30
2.2 DEMARCHE DE CONCEPTION SPECIFIQUE AUX ENTREPRISES	38
CONCLUSION	41
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	42
3.1 MODELE D'ANALYSE	42
3.2 METHODES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES	45
CONCLUSION	48
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	49
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU DEPARTEMENT DES OPERATIONS.....	52
4.1 PRESENTATION DE GAINDE 2000	52
4.2 PRESENTATION DU DEPARTEMENT DES OPERATIONS (DO)	60
4.3 ANALYSE DIAGNOSTIQUE DU DEPARTEMENT DES OPERATIONS (MODELE SWOT).....	62
CONCLUSION	70

CHAPITRE 5 : CONCEPTION DU SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES	71
5.1 CARTOGRAPHIE DES ACTIVITES DU PROCESSUS DE DELIVRANCE D'EDITIONS CERTIFIEES ORBUS.....	71
5.2 RATTACHEMENT DES RESSOURCES AUX ACTIVITES	75
5.3 RATTACHEMENT DES ACTIVITES AUX OBJETS DE COUTS	84
5.4 LA CONTRIBUTION DE L'ABC A L'ABM.....	88
5.5 SUGGESTIONS	95
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	99
CONCLUSION GENERALE.....	100
ANNEXES.....	103
GLOSSAIRE.....	112
BIBLIOGRAPHIE	113

INTRODUCTION GENERALE

A la fin des années 80, plusieurs pays de l'Afrique francophone sous la pression des institutions de Bretton Woods, ont entamé la seconde phase des Programmes d'Ajustement Structurel (PASII). Au Sénégal, ces réformes se sont traduites dans le domaine du commerce extérieur et des échanges par la libéralisation du régime des échanges, la préoccupation de l'Etat étant de promouvoir la compétitivité des entreprises sénégalaises en facilitant les échanges commerciaux.

En effet, conscient de son rôle d'assistant et d'encadrement en direction des entreprises du secteur privé à travers son Administration douanière, le Gouvernement Sénégalais a entrepris plusieurs actions visant à intégrer les principes de célérité et de qualité dans les prestations des services douaniers.

C'est ainsi que d'importantes améliorations ont été notées au sein de l'administration douanière tant au niveau des procédures qu'au niveau des moyens nécessaires à la facilitation et à la sécurisation de la chaîne logistique internationale. A ce titre, il faut noter la modernisation de l'outil informatique douanier avec la mise en exploitation en janvier 1990 du logiciel de gestion automatisé de l'information douanière (GAINDE). Le système GAINDE est venu en réponse au souci de l'Etat sénégalais de simplifier les procédures douanières et de standardiser des données et documentations liées aux transactions internationales.

Du point de vue technique, ce système a apporté des améliorations sensibles dans l'environnement des affaires au Sénégal. D'après le rapport annuel de GANDE 2000 (2008 : 12) l'efficacité de l'administration douanière s'est ainsi améliorée notamment avec la réduction des délais de traitements des déclarations de pré dédouanements de 3 jours à quelques heures.

Du point de vue financier, le système a engendré un niveau de liquidations douanières compris entre 800 millions et 1 milliard de FCFA par jour (Douanes sénégalaises, 2010). Par ailleurs, ayant voulu rendre ce service accessible à tous les acteurs du commerce extérieur, l'Etat du Sénégal a fixé par le décret n° 95-121 du 25 décembre 1995 un tarif fixe par déclaration en douane.

En outre, pour appuyer les efforts de modernisation de ses services, l'Etat a par la suite créé à travers les arrêtés ministériels numéros 5860/MEFP/DGD du 25 juillet 1996 et 1102/MEFP/DTCP/RGT du 25 février 1997 un Comité de Gestion de la Prestation Informatique Douanière (CGPID) dont le rôle est de gérer, en coordination avec le Ministère de l'Economie et des Finances, les recettes générées par le système GAINDE.

Nouvel organe responsable de l'administration de la prestation informatique douanière, le CGPID compte parmi ses premières réalisations la consolidation du système informatique douanier existant. Ensuite, viendra la modernisation de l'application GAINDE avec le lancement d'une nouvelle version, GAINDE 2000 dont le financement sera conjointement assuré par l'Etat sénégalais et les acteurs privés.

En 2002, sous l'influence des politiques de privatisation des sociétés publiques, l'Etat à travers le CGPID, décide de créer une structure totalement dédiée à l'informatique douanière : le GIE GAINDE 2000.

Cette structure à capitaux mixtes (80 % détenus par l'Etat Sénégalais et 20 % par des privés) a pour missions, (i) d'assurer la gestion du système GAINDE 2000 et du module ORBUS¹, et (ii) de commercialiser la solution à l'extérieur du pays.

Le GIE GAINDE 2000 opère de manière effective depuis 2004. Comme bien d'autres entreprises sénégalaises nées d'une coopération publique privée, elle jouit d'une relative autonomie administrative et financière qui se traduit par une autogestion de ses activités. Centre de profit pour l'Etat sénégalais grâce aux revenus générés par ses prestations, GAINDE 2000 a également une mission publique dans la mesure où elle a la charge de garantir auprès des acteurs du commerce extérieur et des bailleurs internationaux les efforts du gouvernement pour l'amélioration du climat des affaires au Sénégal à travers une dématérialisation complète du système douanier.

¹ ORBUS est un module de collecte et de routage électronique des documents à joindre aux déclarations préalables d'importation (DPI). Il a été créé par la fondation Trade point qui l'a revendu à 1 F symbolique à l'Etat du Sénégal.

Globalement, GAINDE 2000 offre quatre types de services aux acteurs du commerce extérieur basés au Sénégal. Ses principales sources de revenus proviennent des prestations effectuées pour le compte du CGPID dans le cadre de la promotion et de l'exploitation de l'application GAINDE 2000, des prestations à l'endroit des importateurs et exportateurs et de la commercialisation du logiciel hors du Sénégal. Le système de tarification de ces prestations bien que relativement indépendant est cependant soumis à certaines contraintes notamment l'obligation de respecter le taux fixé par l'Etat.

Par ailleurs, sur les prestations offertes dans le cadre de la commercialisation du logiciel à l'extérieur, GAINDE 2000 a une marge de manœuvre réduite dans la mesure où elle a de nombreux concurrents dans ce secteur et de ce fait, elle doit alors tenir compte de leur tarification. Par ailleurs, les tarifs appliqués par GAINDE 2000 n'ont fait l'objet d'aucune étude préalable quant à la capacité de ces derniers à couvrir les coûts d'exploitation.

Or, aujourd'hui avec la crise économique généralisée et le coût de servuction qui ne cesse de croître, GAINDE 2000 est confronté non seulement à une augmentation généralisée de ses charges (environ 20% entre 2008 et 2009) mais surtout à des difficultés financières qui se traduisent par de constantes tensions de trésorerie. Pourtant bénéficiant officiellement d'une gestion autonome, GAINDE 2000 devrait pouvoir dégager de son chiffre d'affaires des marges suffisantes lui permettant de couvrir ses charges d'exploitation et par conséquent de maintenir son équilibre financier.

S'agissant de son processus de prises de décision en matière de produits et de tarifs, GAINDE 2000 a entrepris certains réaménagements tarifaires. Aussi récemment, une nouvelle grille a été publiée et certains prix ont été revus à la baisse tandis que d'autres ont augmenté.

La démarche de modification des prix des prestations, n'a pas tenu compte des coûts générés par ces dernières.

Quand on sait que la connaissance du coût apparaît pertinente pour informer la prise de décision des gestionnaires à différents niveaux de responsabilités au sein de l'organisation (De Rongé, 1998, 34) le choix d'une telle démarche peut s'expliquer notamment par :

- ✓ l'absence d'une comptabilité analytique,
- ✓ la priorisation d'autres aspects du contrôle de gestion tel que le contrôle budgétaire au détriment du calcul des coûts d'exploitation.

Or, le constat est clair aujourd'hui. L'absence d'une comptabilité analytique entraîne logiquement une méconnaissance des coûts et de ce fait, l'inadéquation des politiques de fixation des tarifs avec les réalités économiques de l'entreprise. En outre, la limitation des tâches du service contrôle de gestion à l'unique fonction de contrôle budgétaire aura pour conséquence principale de « piloter » l'entreprise au rétroviseur.

Pour pallier cette difficulté, GAINDE 2000 pourrait envisager trois solutions :

- ✓ revoir le modèle économique de l'entreprise qui lui permettrait d'avoir une idée sur la pertinence des différentes prestations offertes,
- ✓ fixer de nouveaux tarifs au regard des charges enregistrées en comptabilité générale,
- ✓ enfin, concevoir un système de calcul et d'analyse des coûts qui permettrait d'avoir une idée précise sur les composantes du coût et de prendre des décisions pertinentes.

La décision du management actuel a été de revoir le modèle économique de l'entreprise. En effet, revoir le modèle économique de GAINDE 2000 équivaut à faire une étude de marché auprès des clients et utilisateurs du service. Certes des résultats seront obtenus mais cela reviendrait à s'appuyer uniquement sur des données commerciales pour prendre des décisions stratégiques.

La deuxième solution quant à elle permettrait certes d'avoir de nouveaux tarifs sur une base quantitative mais ne donnera qu'une relative visibilité sur la rentabilité de chacune des prestations offertes et par conséquent ne permettra pas de prendre de bonnes décisions sur le maintien ou non de certaines d'entre elles.

Manifestement la dernière solution semble la plus adaptée car la conception d'un système de calcul et d'analyse des coûts permettra au management de calculer ses coûts et à terme d'avoir

une vision analytique de chacune des prestations offertes et donc d'asseoir une bonne politique de tarification.

De plus, la connaissance des coûts est un excellent outil d'aide à la décision disponible pour les responsables de GAINDE 2000.

Par ailleurs, pour déterminer et analyser les coûts, plusieurs méthodes peuvent être utilisées notamment la méthode traditionnelle dite des sections homogènes ou alors une plus récente appelée l'Activity Based Costing (l'ABC) ou Comptabilité par activités.

La méthode des sections homogènes qui a montré ses limites du fait de l'inadaptation des informations qu'elle produit aux besoins des entreprises, notamment avec la répartition arbitraire des charges indirectes pourtant nombreuses, nous amène à opter pour la méthode ABC car « pour maîtriser l'évolution des coûts, le seul calcul du coût des produits n'est plus suffisant ; il faut comprendre comment se constitue ce coût » (Mendoza, 2002, 4^{ème} de page).

Cette méthode permet d'abord de calculer les coûts exacts des prestations et des utilisateurs en additionnant le coût des activités que ces prestations ou utilisateurs consomment, ensuite de mieux piloter GAINDE 2000 à travers une bonne connaissance des processus et des activités qui induisent les coûts et enfin de mettre en œuvre des actions visant à améliorer la gestion opérationnelle et stratégique à partir des informations fournies par le système ABC.

De ce point de vue, la principale question qui se pose est : **Comment la conception d'un système de calcul et d'analyse des coûts par activités peut-elle contribuer à améliorer les politiques de tarification et de prise de décision opérationnelles et stratégiques au sein du GIE GAINDE 2000 ?**

Ainsi, pour apporter une réponse pertinente à cette question il nous apparaît judicieux de répondre avant tout aux interrogations suivantes :

- ✓ Quels sont les préalables à la conception d'un système de Comptabilité par activités ?
- ✓ Quels sont les processus qui feront l'objet de notre étude ?

- ✓ Quelles sont les différentes activités qui concourent à la réalisation de ces processus ?
- ✓ Quelles sont les ressources qui liées aux chaînes d'activités permettent de réaliser ces processus ?

C'est donc dans ce cadre que nous avons choisi d'orienter l'ensemble de nos travaux sur « **La Conception d'une Comptabilité par activités dans le département des opérations du GIE GAINDE 2000** » qui constituera aussi le thème de notre étude.

L'objectif principal de notre étude est de concevoir un système de calcul des coûts des prestations offertes par le Département des Opérations du GIE GAINDE 2000, et de contribuer à terme à une meilleure appréciation par les responsables du GAINDE 2000 des tarifs et de la qualité du portefeuille des prestations actuelles.

L'atteinte de cet objectif principal passe par sa déclinaison en 4 objectifs spécifiques à savoir :

- ✓ cerner les concepts de base de la comptabilité par activité à partir de la revue de littérature, et desquels découlera le modèle d'analyse à adopter pour la conception de notre système,
- ✓ modéliser les processus du centre de facilitation,
- ✓ concevoir un modèle de comptabilité par activités pour le centre de facilitation,
- ✓ suggérer des axes de mise en place de cette comptabilité par activités.

La connaissance des coûts est la base de pilotage d'une entreprise. En effet, le calcul et l'analyse des coûts sont aujourd'hui indispensables à toute organisation qui souhaite améliorer sa performance.

Nous souhaitons que ce travail sera d'un intérêt particulier pour le management de GAINDE 2000 qui est actuellement sur de nombreux projets visant à accroître la performance des services offerts à la clientèle.

De même, nous pensons que nos travaux pourront servir de référence à d'autres entreprises africaines spécialisées dans la facilitation des services douaniers. En effet, les résultats de notre recherche leur permettront d'avoir une base pour mener au besoin des études similaires ou pour comparer leur performance entre elles.

Par ailleurs, ce travail permettra aux stagiaires du CESAG de percevoir l'utilité de la comptabilité analytique et du calcul des coûts pour une organisation. Elle leur permettra aussi de mieux cerner les contours de la méthode ABC encore méconnue par bon nombre de personnes.

Enfin, ces travaux nous permettront de mettre en pratique les connaissances acquises au cours de notre formation.

Globalement, notre mémoire se compose de 2 parties. La première partie sera essentiellement consacrée à la revue de la littérature dont l'objectif sera de présenter les différentes réflexions faites sur la méthode ABC. Nous concluons cette partie par l'élaboration du modèle d'analyse retenue pour la conception d'une Comptabilité par activités. Ensuite, la conception du système viendra en seconde partie. Des suggestions et recommandations de mise en place clôtureront cette partie.

PREMIERE PARTIE

CADRE THEORIQUE

Née du besoin de mieux gérer les organisations, la comptabilité de management a connu plusieurs changements au cours de son histoire. En effet, l'émergence de la comptabilité analytique coïncide avec la révolution industrielle du début du XIX^e siècle. A cette époque, connue sous le nom de Comptabilité Industrielle, la comptabilité analytique s'appuyait sous la vision taylorienne de représentation des entreprises qui supposait :

- ✓ une stabilité de l'environnement économique (technologique et concurrentiel) avec une information parfaite des dirigeants,
- ✓ une simplicité du fonctionnement de l'organisation avec un découpage de l'organisation en centres de responsabilité.

La principale mission de la comptabilité analytique dès sa mise en application était orientée vers le calcul des coûts de revient des produits fabriqués dans les usines.

C'est plus tard au cours des années 80 qu'apparaissent les prémices de la comptabilité de management telle que pratiquée de nos jours. En effet, au lendemain des Trente glorieuses, le monde est marqué par de profondes mutations économiques, notamment :

- ✓ l'avènement de la globalisation et l'accroissement de la concurrence,
- ✓ la dérégulation des pans entiers de l'industrie et des services,
- ✓ l'accélération de l'innovation technologique (De Rongé, 1998 : 346).

La combinaison de ces facteurs conduira à une instabilité croissante des marchés, une perte de monopole des grandes firmes américaines et surtout une modification radicale des besoins d'information comptable des managers et dirigeants de ces entreprises.

Ainsi, c'est dans un contexte économique en pleine crise du milieu des années 80, que seront remis en cause les systèmes de comptabilité de gestion qui s'inspiraient du modèle Taylorien des organisations. Des critiques formulées à l'égard des pratiques de la comptabilité de gestion classique, naîtra une nouvelle modélisation de l'organisation centrée sur les activités et les processus.

Dès cet instant, on parlera de moins en moins des méthodes classiques de calcul de coûts (méthode des sections homogènes) au bénéfice de nouvelles méthodes à base d'activités et dont la plus populaire sera l'Activity Based Costing /Activity Based Management (ABC/ABM).

Cette nouvelle méthode sera mise en avant d'abord à partir des travaux de Kaplan et Johnson, puis ensuite en 1986 lors des travaux de la CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International).

Aujourd'hui, très médiatisée, la méthode ABC est considérée comme le système de calcul de coût le mieux adapté à l'environnement technologique et économique actuel. Au fil des années, elle s'est installée dans de nombreuses entreprises de toutes tailles et de secteurs divers. De grandes firmes spécialisées dans le secteur de l'automobile (Siemens) ou de la banque (la Société Générale) en passant par les hôpitaux et les établissements de formation ont appliqué cette méthode pour avoir une meilleure visibilité sur leurs activités.

L'objet de cette partie est de présenter les bases théoriques de cette nouvelle méthode de gestion. Cependant, cette étude ne pouvant se faire sans situer le contexte dans lequel émerge la méthode ABC, ses principes de bases, ses avantages et inconvénients, constitueront l'essentiel du premier chapitre.

Le deuxième chapitre sera consacré à la démarche à suivre telle que vue par les auteurs, pour concevoir une Comptabilité par activité.

Enfin, le troisième et dernier chapitre de cette partie proposera l'approche méthodologique retenue pour la conception de l'ABC dans le cadre de GAINDE 2000.

CHAPITRE 1 : LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

C'est dans un climat d'incertitude et de remise en cause des méthodes traditionnelles de calculs des coûts que la méthode ABC ou comptabilité par activités a fait son apparition au cours des années 80. En effet, la comptabilité analytique telle que pratiquée à cette époque servait uniquement à calculer les coûts de revient des produits et se faisait généralement avec la méthode des sections homogènes.

Influencée par les différentes mutations d'un environnement économique et technologique très dynamique, la méthode ABC compte parmi les méthodes de gestion les plus médiatisées du siècle. Mis en œuvre pour la première fois aux E.U, ce nouvel outil de gestion innovant a été créé dans le dessein d'aider les managers dans leurs processus de prise de décisions.

Aujourd'hui, sa popularité laisse à penser qu'elle est la solution à tous les maux des entreprises. En effet, les résultats positifs de sa mise en œuvre dans certaines entreprises incitent de plus en plus de managers à envisager l'application de la méthode ABC dans leurs organisations.

La méthode ABC a une histoire dont la présentation fera l'objet de la première section de ce chapitre. Nous limiterons cette partie à l'origine, la définition et les hypothèses de base de la méthode. Ensuite, nous aborderons les fondamentaux de la méthode en deuxième section. La troisième section sera consacrée à la présentation de l'application de cet outil de gestion au management. Enfin, en quatrième et cinquième sections nous ferons respectivement l'analyse des avantages et des limites de cette méthode ainsi que la présentation des différents modèles issus de sa mise en œuvre.

1.1 Origine de la méthode

Développée par plusieurs entreprises et consultants, la comptabilité par activités a fait son apparition aux E.U au milieu des années 80. Les origines de la méthode ABC sont surtout liées à la modification de l'environnement économique mondial et à l'évolution technologique.

En effet, avant cette époque, les entreprises manufacturières nord-américaines dominaient une économie mondiale quasiment stable et caractérisée par une demande en produits et services supérieure à l'offre. L'analyse des coûts se faisait principalement par la méthode des sections homogènes qui était alors en adéquation avec le modèle Taylorien et hiérarchique qui suggérait un découpage de l'organisation en centres d'analyse. La structure des coûts était telle les charges directes faisaient parfois 90 % des coûts d'un produit et les charges variables étaient trois fois supérieures aux charges fixes (Alazard & al, 2004: 250).

Depuis quelques années, le contexte économique a subi de profonds changements. La globalisation et l'entrée sur les marchés internationaux des produits asiatiques en quantité toujours plus élevée et à des prix très compétitifs a amené les gestionnaires à s'intéresser aux différentes méthodes de gestion employées par les Japonais. Comprenant donc qu'une entreprise peut construire son avantage concurrentiel par une stratégie de domination par les coûts ou une stratégie de différenciation (Porter, 1980) les entreprises seront amenées à remettre en question l'efficacité des méthodes de calculs des coûts jusqu'à lors utilisées et à analyser autrement la structure de ces derniers.

De plus, le développement des services de soutien des entreprises nécessaires pour satisfaire une clientèle de plus en plus exigeante a entraîné un renversement de la structure des charges dominée par une suprématie des charges indirectes et des frais généraux qui hier étaient de 10% sont compris aujourd'hui entre 50% et 80% des coûts totaux des produits (Alazard & al, 2004: 250).

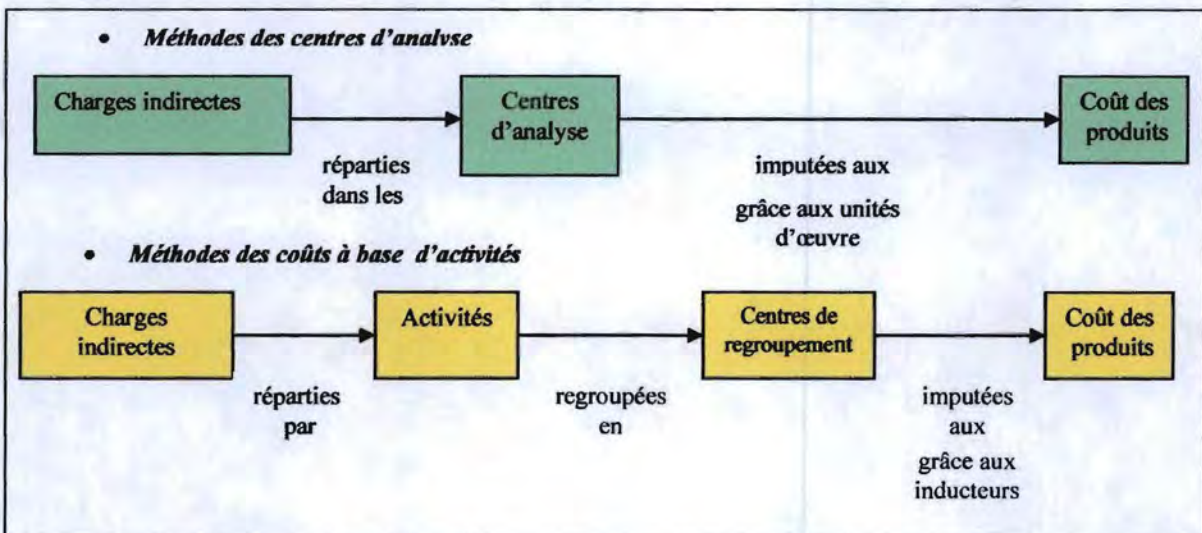
Les principales critiques adressées au calcul des coûts par la méthode des sections homogènes peuvent alors se résumer à celles-ci :

- ✓ la répartition souvent arbitraire des charges indirectes (Alazard & al, 2004 : 250)
- ✓ le choix problématique des unités d'œuvre (De Rongé, 1998 : 371),
- ✓ Le risque de subventionnement de certains produits par d'autres (Mendoza & al, 2002: 105),
- ✓ La non prise en compte des coûts hors production tels que les frais de recherche et développement, etc. (Alazard & al, 2004 : 250),
- ✓ la remise en cause de l'homogénéité des centres d'analyses (Alazard & al, 2004 : 256).

Ces critiques ont favorisé le développement d'une nouvelle méthode de calcul des coûts : la méthode ABC (Activity Based Costing) ou comptabilité par activités.

S'appuyant sur le concept d'analyse des activités à travers la chaîne de valeur de Michael Porter, la méthode ABC consiste principalement à redéfinir le traitement des charges indirectes. La figure 1 présente la différence de traitement des charges indirectes entre la méthode des sections homogènes et la méthode ABC.

Figure 1 : Traitement des charges indirectes



Source : Mykita & al (2001 :103)

Présentée comme une réponse aux besoins des entreprises et des consultants d'améliorer, la qualité de l'information sur les coûts de revient, la méthode ABC a fait l'objet de plusieurs définitions et d'un postulat de base que nous présenterons dans les points suivants.

1.2 Définition de la méthode

Développée grâce aux travaux du CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International)¹ et popularisée à la fin des années 80 par les travaux de Kaplan, Cooper et Turney, la méthode ABC est définie par le CAM-I (2010) comme « A methodology that measures cost and performance of activities, resources and cost objects, assigns resources to activities and activities to cost objects based on their use, and recognizes causal relationships of cost drivers to activities »

Ainsi, le CAM-I considère que la comptabilité par activités en mesurant le coût et la performance des activités, des ressources et des objets de coût permet d'évaluer le coût de tous les éléments susceptibles de présenter un intérêt pour les responsables de façon à les éclairer dans leur prise de décision.

Dans cet ordre d'idée, Lorino (1991: 42) présente aussi la comptabilité par activités comme un ensemble de techniques de gestion dont le but est de faciliter la maîtrise des activités et des processus.

L'examen des définitions du CAM-I et de Lorino laisse apparaître que la comptabilité par activités est un moyen de calcul des coûts avec pour objectif d'obtenir l'information la plus fiable sur le coût des produits vendus ou des services offerts. Ces auteurs s'accordent sur la finalité de la méthode qui est de faciliter la gestion de l'organisation par la maîtrise des activités et des coûts générés par ces dernières.

Pour De Rongé (1998: 407), la comptabilité par activités est « un modèle d'allocation des charges qui permet le calcul des coûts de revient plus précis lorsqu'une proportion croissante des coûts de l'entreprise varie avec les facteurs de complexité et de diversité tels que le nombre de produits finis, le nombre d'opérations. ».

¹ Association de chercheurs spécialisée dans l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production. Elle est née en 1972 aux Etats-Unis et réunie de grandes firmes américaines et des éditeurs de logiciels.

Cette définition montre que la comptabilité par activités vient résoudre un problème d'allocation des charges et en particulier des charges indirectes. C'est là que réside la particularité de la méthode.

En effet, l'affectation des ressources ici porte sur l'assignation des ressources aux activités et aux objets de coûts au sein de l'organisation. Toutefois, cette démarche n'est possible qu'après une analyse en profondeur de l'organisation générale de l'entreprise et de ses processus.

On retrouve donc aussi dans cette définition la finalité de la méthode qui est l'amélioration de la performance de l'entreprise à travers une maîtrise parfaite des processus et des coûts générés par ces derniers.

Pour résumer, nous pouvons dire que la méthode ABC est une méthode de calcul qui alloue les coûts indirects et directs aux produits en analysant quelles activités sont nécessaires pour donner de la valeur aux produits. Toutefois ce nouveau traitement des charges s'appuie sur deux hypothèses présentées dans le point suivant.

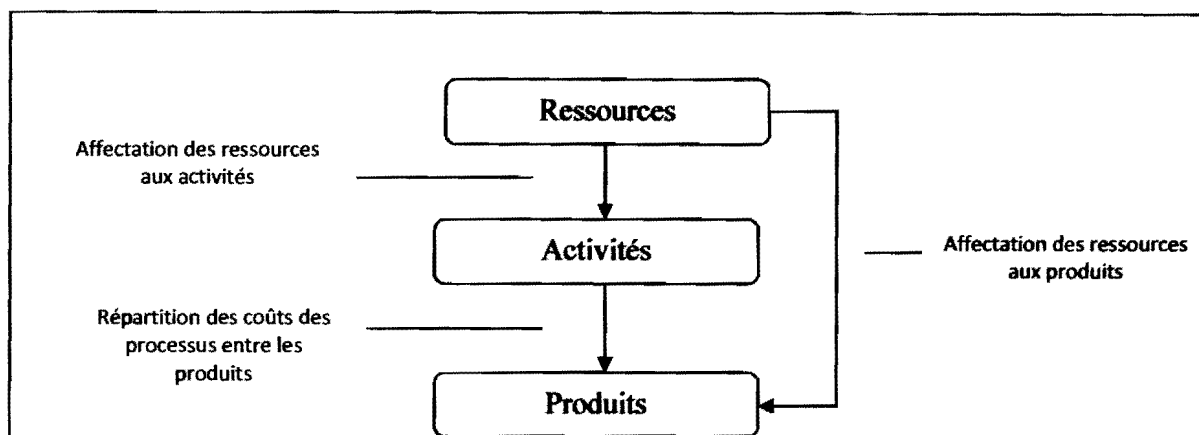
1.3 Postulat de la méthode

Pour asseoir la théorie de la méthode ABC, la majorité des auteurs partent du postulat selon lequel :

- ✓ Les activités consomment les ressources,
- ✓ les produits consomment les activités.

La figure 2 illustre de manière plus détaillée le postulat de la méthode ABC.

Figure 2: Postulat de base de la méthode ABC



Source : Boisvert (2006) et Mykita & al (2001).

Selon Mykita & al (2001 :94) la méthode ABC consiste principalement à découper l'organisation en activités élémentaires et non plus en centres de responsabilités, ensuite à répartir le coût des ressources sur les activités au moyen des inducteurs de coûts qui viennent en remplacement des unités d'œuvre et enfin à transférer les coûts des activités au moyen des inducteurs d'activités.

Ainsi, peut-on constater que la méthode est centrée sur l'activité car derrière toute activité il y a des actions qui consomment des ressources et qui sont la cause de l'existence des coûts. De ce fait, l'activité est le principal concept de base et nous le présenterons dans le point suivant en même temps que les autres concepts fondamentaux qui régissent le vocabulaire de la méthode ABC.

1.4 Concepts de base de la méthode

Après avoir présenté les origines, la définition et le postulat de la méthode ABC, il nous paraît important de présenter les concepts fondamentaux sur lesquels reposent cette méthode à savoir: les tâches, les activités, les processus, les ressources, les inducteurs.

Par ailleurs, l'objectif ultime de cette méthode étant d'éclairer la décision nous compléterons la présentation de ces concepts clés par la définition de la Gestion Par Activités ou Activity Based Management (ABM) dont la pratique est fortement liée à l'ABC.

1.4.1 La tâche

La comptabilité d'activités distingue trois niveaux d'analyse : la tâche, l'activité et le processus. (Mykita & al, 2001 :94).

Selon Bouquin (1993: 70) les tâches constituent le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités.

En d'autres termes, les tâches sont constituées de suites cohérentes d'opérations. Reliées entre elles, elles permettent de former des activités. A titre d'exemple, remplir des formulaires, téléphoner aux clients, saisir les dossiers, classer les dossiers, envoyer une facture peuvent constituer les tâches de l'activité « inscrire de nouveaux clients ».

1.4.2 L'activité

Pour le CAM-I (2000) l'activité se définit comme étant « une agrégation d'actions effectuées dans une organisation, utile pour les objectifs de la comptabilité par activités ». Dans cette définition, le concept d'activité permet de décrire ce qui est fait dans une entreprise, les actions qui y sont menées indépendamment de la structure organisationnelle.

Cette vision de l'entreprise comme un ensemble d'actions est radicalement opposée à l'approche fonctionnelle et crée ainsi une rupture avec le modèle taylorien sur lequel repose les méthodes traditionnelles de calcul de coût.

Mendoza (2002 : 109) définit l'activité comme étant « une combinaison de personnes, de technologies, de matières et de méthodes qui fournit un produit ou un service déterminé ».

Cet auteur à travers cette définition renforcera l'idée selon laquelle l'activité crée un lien entre le coût, mesuré à partir des ressources consommées par l'activité ; et la valeur, mesurée par le prix que le client est prêt à payer pour acquérir le produit ou le service que les activités ont permis de produire.

Cependant, la définition la plus courante est celle de Lorino (1991: 39- 40) qui considère que l'activité est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, etc.

C'est en quelque sorte un ensemble de tâches élémentaires, homogènes, réalisées par un individu ou un groupe et permettant de fournir un produit ou un service à un client interne ou externe à partir de ressources. Ainsi, l'activité est assimilée à un métier interne concourant à la production d'un produit. Aussi la réalisation d'un approvisionnement comprendra par exemple comme activité : gérer les fournisseurs, gérer les stocks, contrôler les livraisons etc.

Par ailleurs, de manière générale nous pouvons regrouper les activités en quatre (04) catégories comme présenter dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1: Typologie des activités

TYPES D'ACTIVITES	DEFINITIONS	EXEMPLES
Activité de production	Contribue directement à la réalisation d'un produit ou d'un service	Initialiser un dossier, traiter un dossier, fabriquer etc.
Activité de support	Aide d'autres activités à remplir leur mission	Ressources humaines, logistiques, informatiques, maintenance etc.
Activité de structure	Contribue à la détermination des objectifs	Coordonner les projets, gérer un département etc.
Activité commerciale	Permet de faire connaître le produit ou l'entreprise	Faire une campagne de communication, assister à une foire etc.

Source : adapté de Gérard Melyon (2004 : 263)

1.4.3 Les processus

Selon Boisvert (2004: 93) un processus est un ensemble d'activités liées entre elles, allant des fournisseurs aux clients, et dont l'objectif est de livrer un produit ou d'offrir un service à ces clients.

Autrement dit, le processus constitue une chaîne d'activités qui permet de lier les ressources, qui viennent forcément des fournisseurs (internes ou externes), à des objets de coût, qui sont des produits ou services destinés à des clients (internes ou externes).

Le processus permet, à l'instar de l'activité, une représentation de l'entreprise à partir des actions qui y sont concrètement menées. Par ailleurs, le processus permet à terme de fournir un produit matériel ou immatériel bien défini. Ainsi, tout comme un processus de facturation regroupe un ensemble d'activités permettant l'émission des factures, un processus de fabrication englobe un ensemble d'activités nécessaires à la transformation des matières premières en produit fini selon les spécifications.

D'autres parts le processus permet d'apporter des réponses aux questions suivantes :

- pourquoi effectue-t-on ce travail ?
- quels sont les facteurs qui déterminent la fréquence d'exécution de l'activité ?
- quel effort doit-on fournir pour exécuter une activité ?
- quelle est la performance d'une activité en termes de coût, de temps, et de qualité ?

1.4.4 Les ressources

Les ressources ou intrants sont l'ensemble des moyens disponibles pour obtenir des produits ou des services. Plusieurs auteurs s'accordent sur le fait que les ressources sont constituées par les charges du livre comptable.

En effet, pour Besco et Mendoza (1994: 40-41) les ressources constituent les moyens humains et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus ou les services offerts.

Boisvert (2004: 89) ira également dans ce sens en présentant les ressources comme un regroupement de matières premières, de fournitures, de biens en général, de services, de personnel et d'éléments d'actif mesurables et rattachés aux activités par des inducteurs de ressources.

Selon Ravignon (2008 : 3) les ressources peuvent être classées en 5 types :

- ✓ les ressources humaines : le personnel, la formation, les compétences etc.
- ✓ les ressources matérielles : les investissements (immobilisations), les actifs etc.
- ✓ les ressources intellectuelles : savoir faire, brevets, licences etc.
- ✓ les ressources financières : cash flow, leasing etc.
- ✓ les ressources externes : la sous-traitance, les intérim, prestataires, stagiaires etc.

Les ressources grâce à ces inducteurs sont réparties entre les différentes activités proportionnellement à leurs consommations

1.4.5 Les inducteurs

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

Dans le modèle ABC on distingue généralement deux types d'inducteurs : **les inducteurs de niveau 1** (inducteurs de ressources) et **les inducteurs de niveau 2** (inducteurs d'activités ou de coûts).

Les inducteurs de ressources ou de niveau 1 mesurent la part des ressources effectivement utilisées dans l'exécution d'une activité. Ainsi l'inducteur de ressources permet d'expliquer la consommation des ressources par les activités.

Comme inducteur de niveau 1 on peut citer le nombre d'opérations, le temps de travail, le niveau de qualification du personnel.

L'inducteur d'activités est le facteur explicatif de la variation essentielle de la consommation des ressources de l'activité. Il sert de moyen de mesure physique de l'activité et de base d'allocation des coûts des activités aux objets de coûts.

Par ailleurs, le choix de la nature de l'inducteur est primordial : il doit pouvoir mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur.

1.5 L'Activity Based Management

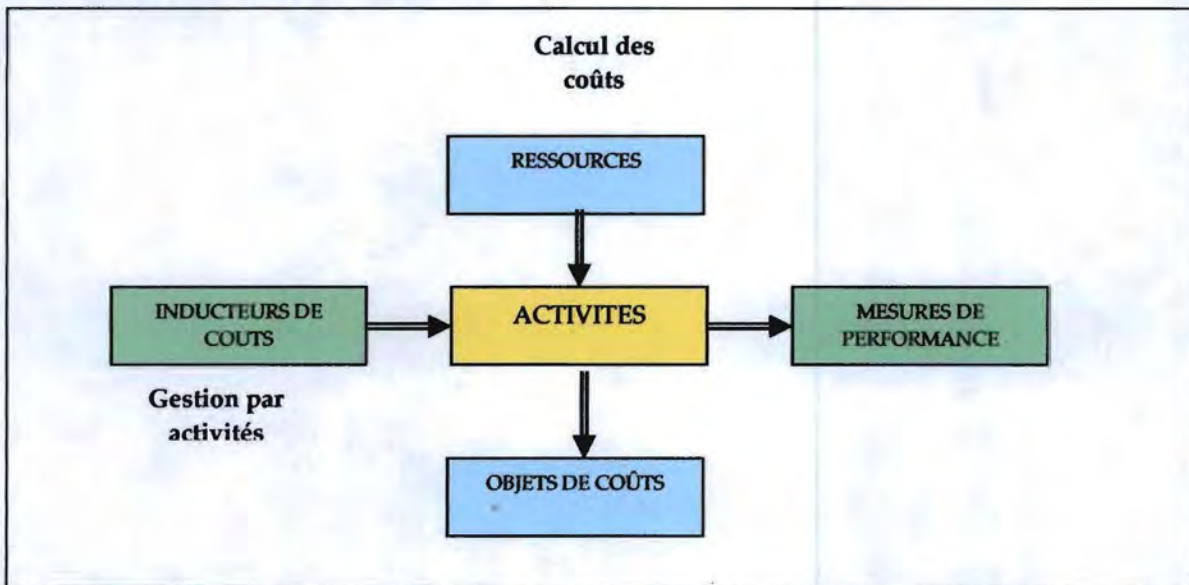
L'Activity Based Management a pour tâche la mesure de la performance des activités et vise donc l'ensemble des actions mises en œuvre par l'entreprise pour améliorer l'efficacité et l'efficience de ses activités et processus en se fondant sur l'information relative aux coûts des activités.

Selon Alazard & al. (2004: 635) l'ABM est « une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu ».

L'analyse de ces deux définitions montre que l'ABM peut être considéré comme un prolongement de l'ABC. En effet après avoir analysé les informations sur les coûts obtenus à partir de l'ABC, l'ABM permet de mettre en œuvre des programmes de maîtrise et de réduction des coûts.

Le schéma de la page suivante résume le modèle et le lien existant entre l'ABC et l'ABM.

Figure 3 : Lien entre l'ABC et l'ABM



Source : De Rongé (1998: 409)

Ce modèle présente deux dimensions de l'ABC/ABM. D'une part, nous avons un modèle vertical (l'ABC) d'allocation des ressources aux activités et du coût des activités aux objets de coûts et, d'autre part le modèle horizontal (l'ABM) fondé sur la connaissance des inducteurs de coûts des activités et des mesures de performance dans l'exécution de ces dernières.

Selon De Rongé (1998 : 409-413) dans la pratique, on rencontre plusieurs exemples de Gestion par activités entre autres :

- ✓ l'analyse de la rentabilité du portefeuille et de la politique de pricing,
- ✓ l'analyse du portefeuille des clients et de la politique marketing,
- ✓ l'analyse des relations avec les fournisseurs,
- ✓ la conception de nouveaux produits.

Comme toute nouvelle discipline, la comptabilité par activités et la gestion par activités ont fait l'objet de nombreuses publications dans la littérature et sont promues par de nombreuses

sociétés de conseil en management. Cependant, malgré ce grand intérêt, le taux d'adoption de cette innovation reste encore relativement faible.

La section suivante aura alors pour objectif de procéder à une évaluation du système ABC à travers une analyse de ses avantages et limites.

1.6 Avantages et limites de la méthode ABC

Venue en réponse à certaines préoccupations du contrôle de gestion, la méthode ABC présente aussi bien des avantages que des inconvénients, dont l'analyse fera l'objet de cette section.

1.6.1 Avantages

La méthode ABC venue en réponse à certaines préoccupations du contrôle de gestion présente des avantages tant dans le management des coûts que dans celui de la performance.

Le premier avantage de la méthode est qu'elle permet une meilleure affectation des coûts aux produits en procédant à une répartition plus logique et plus réaliste des charges indirectes. L'affectation des ressources aux activités et l'utilisation variable des activités par les produits donnent la possibilité aux organisations d'obtenir des coûts de revient plus précis des produits vendus ou des services offerts.

Cette amélioration de la qualité de l'information comptable permet donc de prendre des décisions éclairées en termes de politique de produit, de décision de sous-traiter ou de fabriquer soi-même certains produits ou composants, De Rongé (1998: 425). Elle constitue selon Alazard & al. (1998: 266) une avancée notable en termes d'aide à la décision stratégique pour la gestion des portefeuilles produits.

Le deuxième avantage tient à la phase d'analyse des activités et des processus. Selon De Rongé (1998: 422) la méthode ABC permet de développer une cartographie des activités avec leurs chaînages en processus, qui donne une image, une représentation, voire une modélisation de ce que fait l'entreprise. De ce fait en identifiant l'ensemble des activités, leurs coûts et les relations de cause à effet entre activités, elle permet de passer de l'ABC à l'ABM et représente ainsi un outil efficace de diagnostic et d'amélioration de la performance de l'entreprise.

Toujours selon De Rongé (1998 : 423), la cartographie des activités permet de centrer l'attention des managers sur :

- ✓ les activités qui représentent le coût le plus élevé pour l'organisation et donc le potentiel le plus important de réduction des coûts,
- ✓ les activités créatrices de valeur qui contrairement aux activités non créatrices de valeur, ajoutent réellement une valeur au produit pour laquelle le client est prêt à payer. Ainsi l'amélioration continue de la performance de ces activités et l'élimination des activités sans valeur ajoutée permet de réduire les coûts sans altérer la valeur offerte au client final.

Aussi, selon Mendoza (2002 : 221), l'ABM permet alors aux organisations d'intégrer dans leurs pratiques managériales de nouvelles techniques comme le management par la qualité totale (TQM) qui vise une meilleure satisfaction du client à moindre coût ou le juste à temps (JAT) qui élimine les activités non créatrices de valeur ajoutée et fiabilise les processus productifs

Toutefois, bien qu'étant une révolution dans le contrôle de gestion la méthode ABC présente quelques limites, dont la présentation fera l'objet du point suivant.

1.6.2 Limites

Contrairement à la méthode des sections homogènes connue pour sa simplicité, la principale difficulté de la méthode ABC réside dans sa mise en œuvre que nous pouvons décliner en trois limites :

Ainsi, la première limite opposable à l'ABC est le coût en temps et en argent. Selon Hugues Boisvert & al (2004: 87) « la mise en place d'un projet de comptabilité par activités exige beaucoup de temps, de ressources matérielles et de personnel ».

Aussi, faut-il par exemple sonder le personnel, dépouiller plusieurs documents et tester de nombreuses hypothèses.

La deuxième limite réside dans l'adhésion des opérationnels qui doivent s'en approprier. En effet, ces derniers une fois rodés dans un système comptable sont hostiles au changement. Ainsi,

il faudrait surmonter cet obstacle et « passer beaucoup de temps à expliquer la nécessité du programme, apprendre à utiliser et convaincre » (Candelier, 2004: 7).

Enfin, la troisième limite est la complexité du choix des activités et du modèle d'analyse. En effet, la méthode requiert une connaissance approfondie de l'entreprise, de ses activités et processus et une analyse parfaite de la chaîne production-vente.

1.7 Les modèles de comptabilités par activités

Au cours de la mise en œuvre de la méthode ABC, la modélisation des processus de l'entreprise aboutit en général à l'identification d'un très grand nombre d'activités pour représenter l'entreprise. Cette architecture peut conduire à un système d'information de gestion complexe et difficile.

Il convient par conséquent de rassembler les activités en centres de regroupement en fonction d'un certain nombre de critères, qui selon certains auteurs seront à l'origine de la déclinaison de la comptabilité par activités en plusieurs modèles.

Pour Boisvert & al (2004: 103), deux critères de regroupement peuvent être retenues à savoir :

- ✓ le regroupement des activités en processus qui est à l'origine du modèle de type pur,
- ✓ et le regroupement des activités ayant des inducteurs identiques qui correspond quant à lui au modèle de décomposition des coûts.

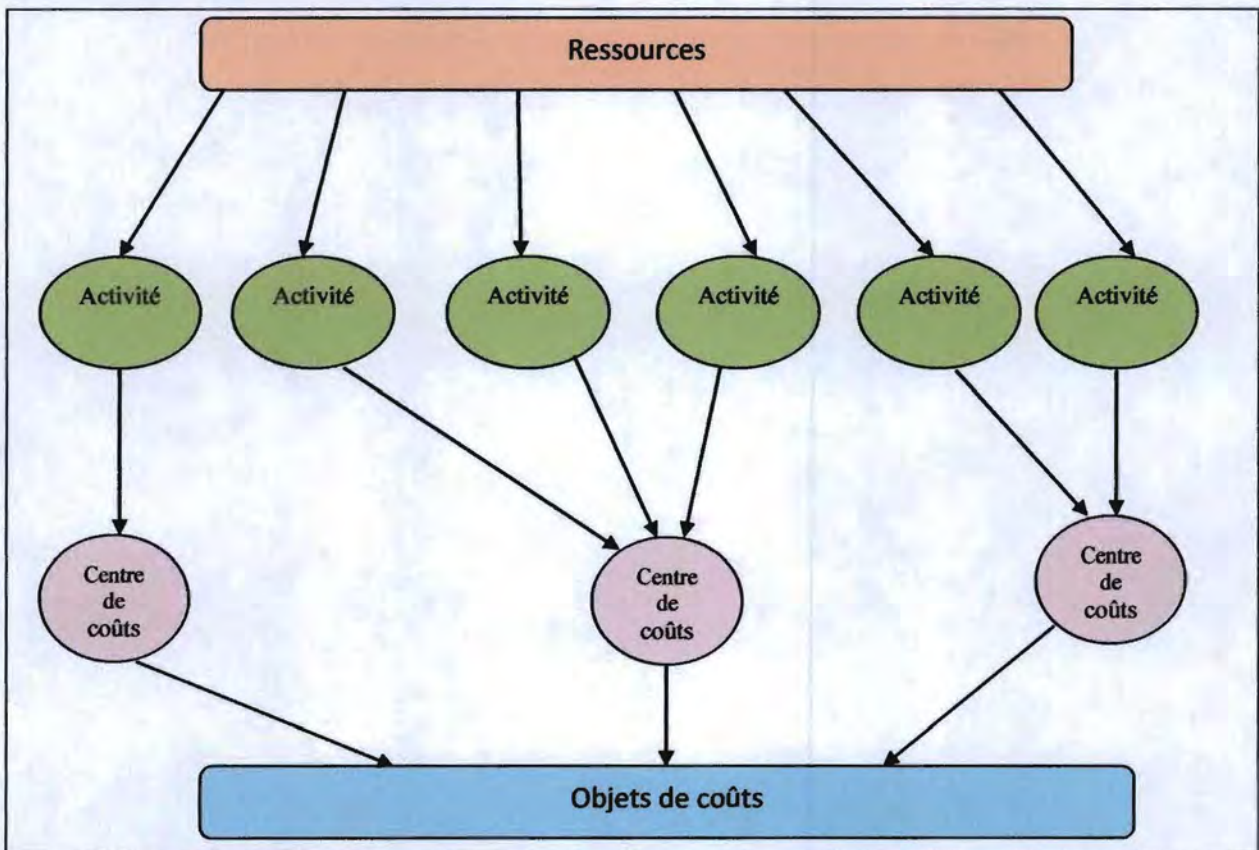
Le modèle de type pur ou modèle de comptabilité par processus consiste à rattacher les ressources aux activités et les activités aux objets de coûts suivant le modèle classique de comptabilité par activités.

Le modèle de décomposition des coûts quant à lui se rapproche davantage des systèmes de calcul par centre de coûts. En effet, selon ce modèle, les ressources sont affectées à des activités grâce à des inducteurs de coûts. Ensuite, les activités sont regroupées dans des centres de coûts qui sont des regroupements d'activités ayant le même inducteur. Enfin, les activités sont réparties entre les objets de coûts au moyen des inducteurs d'activité.

Cependant, pour Mendoza & al. (2002: 113) un troisième critère de regroupement des activités peut être rajouté aux deux précédents, le regroupement des activités par fonction. Dans ce cas les activités identiques sont rassemblées dans des macro-activités ou fonction.

Toutefois, les concepteurs des systèmes de calcul s'accordent sur le fait que le modèle de type pur bien que plus facile à modéliser, est moins comptable que le modèle de décomposition par les coûts. La figure 1.4 résume le modèle de décomposition des coûts

Figure 4 : Modèle de décomposition des coûts



Source : Boisvert (2004: 104)

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous pouvons dire que la comptabilité par activités est venue pallier les insuffisances que présentait l'utilisation des méthodes classiques des coûts. La méthode ABC n'est pas une rupture avec les méthodes classiques de calcul des coûts. Au contraire, apportant une vision partagée, elle vient en complément à ces dernières. En sus de sa capacité à obtenir des coûts de revient plus proches de la réalité, la méthode ABC s'est aussi révélée être un puissant outil de gestion stratégique et opérationnelle.

Par ailleurs, depuis son apparition au début des années 80, la méthode ABC a connu une évolution aussi bien en théorie qu'en pratique. Aussi, sa mise en œuvre dans les organisations a permis d'élaborer plusieurs autres modèles de calculs de comptabilité par activités adaptés aux réalités organisationnelles des entreprises. La méthode ABC a en outre facilité l'émergence et la mise en place de nouveaux outils de gestion stratégiques tels que la TQM, le JAT ou encore l'ABM qui contribuent somme toute à l'amélioration de la stratégie, de la performance et du pilotage de l'entreprise.

Enfin, comme bien d'autres outils de gestion, la comptabilité par activités présente des faiblesses notamment lors de sa mise en œuvre qui requiert des moyens humains, matériels et financiers importants.

La présentation de la méthode ainsi faite, il convient avant sa conception au sein de GAINDE 2000, d'analyser dans le chapitre suivant les différentes approches de mise en œuvre telles que vue par la littérature.

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

Pour remédier aux dysfonctionnements des systèmes traditionnels de calcul des coûts et avoir des coûts de revient plus réalistes, les grandes firmes américaines ont développé dans les années 80 des systèmes de comptabilités analytiques centrés sur les activités.

Ainsi, convaincues par le succès de cette méthode dont la pertinence réside essentiellement dans le nouveau traitement des charges indirectes, de nombreuses entreprises se sont attelées à la mise en œuvre de la méthode ABC. Cependant, la mise en œuvre de la méthode ABC n'est pas toujours aisée. En effet, la construction d'un système de calcul des coûts se fait en plusieurs étapes et nécessite une méthodologie.

Dans la littérature, plusieurs démarches sont proposées. Ce sont des démarches standards qui se déroulent généralement en 3 étapes dont le contenu peut varier d'un auteur à un autre. Ces étapes sont :

1. la cartographie des activités,
2. l'affectation des ressources aux activités,
3. et le calcul des coûts de revient.

Ces étapes peuvent être complétées selon les auteurs par la gestion par activités (ABM).

Dans la pratique la démarche de conception tout en respectant les principes de l'ABC (les activités consomment les ressources et les objets de coûts consomment les activités) peut être légèrement différentes. En effet, elle est souvent adaptée aux spécificités organisationnelles de l'entreprise qui l'utilise.

L'objet de ce chapitre est de retracer explicitement les étapes majeures de la conception d'une comptabilité par activités résumées dans le tableau 2 ci-dessous.

La première partie sera réservée à la présentation de la démarche standard de l'ABC. La seconde partie présentera la synthèse de la démarche suivie par des entreprises de divers secteurs d'activités pour concevoir une comptabilité par activités.

Tableau 2 : Démarches de Conception d'une Comptabilité par activité

Auteurs \ Étapes	Alazard & al (2004)	Mendoza & al (2002)	De Rongé (1998)	Mykita & al (2001)	Boisvert (2004)	Mévellec (1995)	Besco (1997)	Lorino (1991)	La SG (2003)
1. Identification des activités	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2. Allocation des ressources aux activités	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
3. Définition les inducteurs d'activités	✓	✓		✓	✓	✓			✓
4. Construction des centres de regroupement	✓	✓	✓	✓		✓			✓
5. Allocation du coût des activités aux objets de coûts	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
6. Analyse des résultats		✓			✓				✓
7. Gestion par activités	✓	✓	✓ □						✓

Sources : Nous-mêmes

2.1 Démarche de conception standard

La démarche de conception standard se fait en trois (03) étapes (auxquelles certains auteurs rajoutent l'ABM) que nous déclinons dans cette partie.

2.1.1 Cartographie des activités

L'objectif de la méthode ABC est de calculer le coût des objets en se fondant sur une description de l'entreprise en activités. Pour atteindre cet objectif, l'entreprise doit au préalable être modélisée à partir de ses activités. Plusieurs auteurs ont proposés une démarche de cartographie des activités. Pour notre travail nous nous limiterons aux démarches de Boisvert et de Mendoza.

Selon Boisvert (2004: 95) la modélisation des activités constitue la tâche la plus difficile de la mise en œuvre de la méthode ABC. Il faudrait « cerner les activités d'un processus de manière à déboucher sur l'affectation (plutôt que sur la répartition) des ressources aux activités et à déboucher sur la répartition (plutôt que sur l'imputation) du coût des activités entre les objets de coût ». Il propose deux méthodes de modélisation des activités, l'examen des ressources et l'analyse des objets de coût.

- ✓ La méthode par l'examen des ressources consiste à analyser les ressources de l'organisation et à s'interroger sur les activités qu'elles alimentent. Cette méthode permet de résoudre le problème de l'affectation des ressources aux activités.
- ✓ La seconde méthode quant à elle s'attache aux objets de coût et consiste à déterminer quelles sont les activités requises pour ces objets. Elle permet de fournir une solution au problème de répartition du coût des activités entre les objets de coût.

Cependant, l'auteur insiste sur la complémentarité des deux méthodes et suggère d'établir une correspondance entre les listes d'activités obtenues selon l'une ou l'autre des deux façons de faire.

Toutefois, pour certains auteurs, notamment De Rongé (1998 : 385), la méthode de cartographie des activités dépend d'abord de la finalité que l'on donne au système de calcul des coûts par la méthode ABC et par conséquent, oriente le travail de cartographie des activités. Ainsi la cartographie des activités commence par la définition des objectifs poursuivis par l'entreprise. Et ce n'est qu'après ce préalable que les concepteurs pourront analyser les activités.

Mendoza & al. (2002: 109) propose une démarche de cartographie des activités différentes de celles de Boisvert (2004: 95). Ainsi, pour établir une liste des activités il faut respecter les quatre (04) étapes suivantes

1. définir la portée de l'analyse,
2. déterminer les unités de l'analyse des activités,
3. recenser toutes les activités accomplies par une unité,

4. sélectionner et concentrer les activités définies.

La définition de la portée de l'analyse est la fixation des objectifs à atteindre lors de la cartographie.

L'analyse des activités consiste selon Mendoza & al. (2002: 110) à déterminer les unités de l'analyse des activités (elles peuvent correspondre à des unités organisationnelles).

Le recensement des activités accomplies consiste à répertorier les activités effectuées par les salariés. Il peut se faire de *haut en bas* c'est-à-dire en partant du niveau hiérarchique le plus élevé ou de *bas en haut* qui consiste à recenser les activités effectuées par les salariés.

La sélection et la concentration des activités consistent à réduire le nombre d'activités par élimination et en regroupement.

Le regroupement des activités en centre de regroupement peut se faire suivant trois (03) critères :

- ✓ le regroupement des activités par processus,
- ✓ le regroupement des activités par fonction,
- ✓ le regroupement des activités ayant des inducteurs identiques.

Après le regroupement des activités, l'analyse des activités s'achèvera par l'établissement d'un dictionnaire des activités. Ce dictionnaire devra être validé par les responsables de services ou les chefs de département concernés. Selon De Rongé (1998: 386), cette méthode a l'avantage d'impliquer l'ensemble du personnel au projet et ainsi d'obtenir une représentation pertinente des activités.

La présentation des démarches de cartographie des activités achevées, la section suivante traitera de la seconde étape de la démarche de conception de l'ABC qui est le choix d'une méthode d'affectation des ressources aux activités.

2.1.2 Affectation des ressources aux activités

Une fois les activités définies, il s'agit dans cette étape d'affecter les ressources réellement consommées par chaque activité. Autrement dit, de rattacher le coût des ressources aux activités qui les ont consommées. En effet, la réalisation d'une activité demande la mise en œuvre d'une combinaison de ressources humaine, physique et informationnelle. De ce fait, le déclenchement d'une activité dans l'organisation va directement entraîner la consommation de ressources.

La plupart des auteurs s'accordent sur la démarche à suivre pour l'affectation des ressources aux activités. Selon Mendoza (2002 : 112), trois étapes principales doivent être suivies :

1. évaluer les différentes ressources consommées par les services (nombre de personnel, surface occupée, nombre de machines),
2. affecter les ressources aux activités par le biais des clés de répartition ou inducteurs de ressources,
3. regrouper les ressources consommées par les activités.

Cependant, certains auteurs à l'instar d'Alazard & al (2004), insistent sur le choix des inducteurs de ressources qui rendent compte du lien existant entre le coût d'une activité et sa consommation par un produit ou par un autre objet de coût.

En effet, Alazard & al (2004 :262) qui considère que le choix de l'inducteur est primordiale lors de l'affectation des ressources aux activités, préconise que ce choix mette en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur.

2.1.3 Calcul du coût de revient des objets de coûts

Après avoir calculé le coût des activités, il s'agit dans cette étape de calculer le coût de revient des objets de coûts autrement dit d'imputer les coûts des activités aux objets de coût. Les auteurs s'accordent généralement sur les deux (02) étapes suivantes à suivre pour calculer le coût de revient :

1. l'identification et le calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités,
2. l'imputation des coûts des activités aux objets de coûts

2.1.3.1 Identification et calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités

De Rongé (1998 : 391) définit l'inducteur comme étant une mesure du volume de la production de l'activité. Il permet d'imputer le coût de l'activité aux objets de coût qui y ont eu recours.

Selon lui, les inducteurs peuvent être distingués en quatre types :

- ✓ les inducteurs volumiques traditionnels (Quantités physiques...),
- ✓ les inducteurs liés à l'organisation (Nombre de commandes ou de livraison...),
- ✓ les inducteurs liés à l'existence du produit (Nombre de produit ou de référence),
- ✓ les inducteurs liés à l'existence d'une capacité (Nombre de lignes de montage).

Aussi, après avoir dressé une liste suffisante d'inducteurs de niveau II, faut-il procéder selon Mendoza & al. (2002:113) à la sélection de l'inducteur « le plus apte » à expliquer les consommations des ressources par l'activité concernée.

Cependant, dans la pratique le choix de l'inducteur pour certaines activités peut s'avérer complexe. Il s'agit notamment des activités qui ne possèdent pas d'unité de mesure directe de volume. Dans ce cas, Mykita & al (2001:99) préconise d'utiliser une clé de type « taux de frais » comme le chiffre d'affaires ou le coût de production.

Une fois le choix de l'inducteur fait, et son volume mesuré, l'analyste va procéder au calcul du coût unitaire de l'inducteur. Ce dernier est égal à la somme des charges consommées par l'activité sur le volume total de l'inducteur.

De Rongé (1998 : 391) propose la formule de calcul suivante :

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

Le coût unitaire de l'inducteur ainsi obtenu, il est alors possible de déterminer le coût de revient des objets de coûts, en l'imputant à ces derniers.

2.1.3.2 Imputation des coûts des activités aux objets de coûts

L'application la plus immédiate de la méthode ABC est le calcul du coût de revient des objets de coût à partir des activités.

Selon Mendoza & al. (2002:115), pour y parvenir l'analyste va établir pour chaque objet de coût une fiche qui indique les activités qu'il utilise, ainsi que sa consommation d'inducteurs pour chacune des activités. Ensuite, il multiplie le nombre d'inducteurs d'activité consommés par le coût unitaire. Il obtient le coût de l'activité utilisé par l'objet de coût. Aussi, il en résulte que le coût d'un objet de coût sera constitué des différentes activités utilisées.

Mais réduire la méthode ABC à la seule recherche des coûts serait la détourner de sa véritable finalité. L'objectif poursuivi par la méthode étant d'améliorer la capacité d'action des managers et de permettre une réallocation plus efficace des ressources, l'analyste peut aller au-delà du simple calcul du coût et procéder à la gestion des activités que nous développerons dans la section suivante.

2.1.4 Gestion par activités

La gestion par activité ou ABM (Activity Based Management) « rassemble un ensemble d'actions qui peuvent être mises en œuvre par une entreprise pour améliorer l'efficacité et l'efficience de ses activités et de ses processus » (Mendoza & al, 2002: 210).

Considérée par certains auteurs comme un prolongement de l'ABC, l'ABM permet de rechercher une amélioration de la capacité d'action des managers et une réallocation plus efficace des ressources vers les activités créatrices de valeur pour les clients et les actionnaires.

Autrement dit, la gestion par activité permet à terme de développer des outils de pilotage de la performance de l'entreprise.

En mettant l'accent sur les processus pour comprendre les causes des coûts, l'approche ABM consiste selon Lorino (1991) à répondre aux questions suivantes :

- ✓ que fait-on ?
- ✓ comment le fait-on ?
- ✓ comment sont générées les performances ?
- ✓ les ressources sont-elles bien utilisées pour les activités ?
- ✓ les activités créent-elles de la valeur ?

Mendoza & al. (2002: 212) propose une approche de l'ABM en trois (03) étapes :

1. l'analyse des activités afin d'identifier les opportunités d'amélioration,
2. l'identification des facteurs de causalité (générateur de coût) des activités,
3. la mesure de la performance des activités.

L'analyse des activités permet essentiellement de comprendre la raison pour laquelle une activité est réalisée et la manière dont elle est exécutée.

Elle comporte quatre sous étapes à savoir : (i) l'identification des activités non essentielles, (ii) l'analyse des activités significatives, (iii) la comparaison des activités avec celles des concurrents et (iv) l'examen des relations entre activités.

Son objectif est de déterminer les activités clés de l'entreprise, leurs coûts, leur contribution à la valeur perçue par le client etc.

L'identification des facteurs de causalité quant à elle a pour objet de déterminer les causes des dysfonctionnements ou faits déclencheurs des activités non essentielles. En effet, dans une optique d'amélioration de la performance, la compréhension et la gestion des facteurs de causalité sont primordiales (Mendoza, 2002:213). Leur identification aboutira à terme à l'élimination des dysfonctionnements et ainsi à l'amélioration globale de l'activité.

Enfin, la troisième étape qui est la mesure de la performance des activités doit stimuler et coordonner les efforts d'amélioration dans les domaines clés de l'organisation. Définies pour chaque activité, les mesures de la performance doivent refléter la manière dont l'activité contribue à la réalisation de la stratégie.

Selon Mendoza (2002 :213), cette étape peut s'organiser autour de trois éléments à savoir : (i) la détermination de la mission, (ii) la communication des objectifs et (iii) le développement des mesures. La détermination de la mission passe par une identification plus ou moins précise des objectifs à atteindre pour satisfaire de façon rentable les besoins du client (améliorer la qualité, réduire la durée des cycles, améliorer le service au client etc.).

Il convient de préciser que cette démarche s'inscrit particulièrement dans une optique de réduction des coûts générés par les activités.

Au-delà d'une simple perspective de réduction de coûts, cette démarche peut aboutir à l'utilisation de nouvelles techniques de management. On pourra par exemple faire du reengineering après avoir distingué les activités porteuses de valeur ajoutée de celles qui ne le sont pas, ou alors optimiser la fonction productive dans une logique de juste-à-temps ou encore mettre en place une démarche qualité dans une vision de responsabilisation des opérationnels sur la qualité de leur prestation.

En définitive, on retiendra que la gestion par activité permet :

- ✓ de mieux gérer les coûts en supprimant ou en réduisant les activités sans valeurs ajoutées,

- ✓ de mieux gérer les processus en agissant sur les activités non performantes et en restructurant la fluidité des activités,
- ✓ de revoir la politique de pricing de l'entreprise,
- ✓ de comparer les divers sites de production entre eux et avec ceux des concurrents,
- ✓ prendre des décisions stratégiques sur les politiques de croissances et de développement de l'entreprise,
- ✓ développer une politique de stimulation du personnel par la fixation de critères de performance liés aux constatations sur l'efficacité et l'efficacités des activités,
- ✓ etc.

2.2 Démarche de conception spécifique aux entreprises

C'est dans un contexte économique en perpétuelle évolution qu'évoluent les sociétés. Entre concurrence de plus en plus vive, mondialisation accrue, fusions et acquisition en chaîne, augmentation du nombre de lois et règlements, les entreprises qu'elles soient multinationales ou PME (Petites et Moyennes Entreprises) sont confrontées à de fortes pressions économiques. Elles se voient réduire leur budget et augmenter les coûts direct et indirect. Ainsi, selon Ravignon (2007) toutes ces raisons obligent les entreprises à repenser leur système de modélisation et de comptabilité.

Les études sur l'utilisation de l'ABC existent dans divers secteurs. Ainsi, dans le secteur bancaire nous avons par exemple la Société Générale en France (Lefèbre & al, 2004), qui a utilisé les principes de l'ABC pour remanier le dispositif de calcul et de pilotage des coûts.

Les résultats de cette étude montrent qu'à partir de l'ABC, le projet de refonte du dispositif de calcul et de pilotage des coûts dénommé projet « Calcul des coûts » s'est déroulée dans les 4 phases suivantes :

- ✓ l'analyse des charges et des volumes. Cette étape a conduit à l'élaboration de normes et règles de gestion ainsi qu'au diagnostic des charges et volumes,
- ✓ la cartographie des processus, des activités et des objets de coûts,
- ✓ la modélisation de l'outil de calcul.
- ✓ et la restitution.

La démarche ainsi décrite a permis d'obtenir :

- ✓ 90 lignes comptables réparties en 8 natures de charges,
- ✓ le regroupement des 2 200 départements de la banque en trois métiers (réseaux, moyens de paiement et titres),
- ✓ l'identification de 4 groupes d'activités (activités de production, commerciales, de support, et de structure),
- ✓ et la répartition des produits en deux catégories (produits distribués et produits internes).

Dans le secteur de la logistique et de la distribution, de nombreux auteurs tels que Baldellon (1996) ou Themido & al (2000) présentent la démarche à suivre pour mettre en place l'ABC.

Ainsi, Baldellon (1996 :7) dans le cadre de son étude menée dans une entreprise de distribution française, présente les 4 étapes qui constituent la démarche de mise en œuvre de l'ABC dans l'entrepôt en vue d'optimiser le coût de stockage des marchandises. Ces dernières se résument ainsi qu'il suit :

- ✓ l'identification des activités du processus d'approvisionnement et des unités d'œuvre correspondantes,
- ✓ la détermination du nombre d'unités d'œuvre par activités et le calcul des coûts correspondants,

- ✓ la détermination du nombre d'unités d'œuvres consommées par un objet de coût (un produit ou fournisseur par exemple) pendant une période donnée,
- ✓ et l'analyse et la comparaison des résultats obtenus.

L'application de sa démarche et les résultats de ses analyses ont permis aux dirigeants de l'entreprise de bâtir un nouveau processus d'approvisionnement en simplifiant et en supprimant certaines activités sans valeur ajoutée. De plus, l'utilisation de l'ABC dans ce cadre a permis d'améliorer simultanément le taux de service (qui est passé de moins de 60% à 100%) et le niveau de stock (de 3 mois à moins d'un mois).

Baldellon (1996 :10) conclut son étude en considérant que l'ABC est un support pédagogique de compréhension des coûts, et qu'il est un moyen de formalisation indiscutable du Gagnant-Gagnant.

Dans le secteur de l'hôtellerie, Wen-Hsien (2010 : 152) a mené une étude sur l'utilisation de la méthode ABC pour calculer le coût d'exploitation d'une auberge de campagne taiwanaise. La démarche retenue par l'auteur s'appuie sur le modèle de Turney (1992) et se déroule en 4 étapes. Ce sont, l'identification des activités, le rattachement des ressources aux activités, l'identification des objets de coûts et le rattachement des activités aux objets de coûts. Wen-Hsien (2010 : 173) a ainsi obtenu les résultats suivants :

- ✓ la répartition des activités en 6 activités principales (le nettoyage, le service à la clientèle, l'accueil, la cuisine et la restauration et la gestion),
- ✓ l'identification précise de ses objets de coûts (logement, repas et utilisation des sources thermales),
- ✓ la détermination du coût et de la rentabilité de chaque objet de coûts,
- ✓ une meilleure appréciation de la qualité des prestations de l'auberge,
- ✓ etc.

En définitive, nous pouvons dire que les démarches de conception de l'ABC sont nombreuses et spécifiques à chaque organisation. L'ABC s'adresse aux entreprises de toutes tailles. Toutefois, Stéphane Delguedre (2008) précise que plus les entreprises sont importantes, plus elles ont intérêt à appliquer rigoureusement la méthodologie choisie.

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous retiendrons que la démarche de conception de la méthode ABC se fait en plusieurs étapes successives, dont la plus importante est la modélisation des activités. Cette étape peut débiter soit par l'analyse des objets de coût ou par l'analyse des ressources, dans les deux cas la qualité du dictionnaire des activités obtenues dépendra des objectifs de l'étude.

Par ailleurs, l'exemple de certaines entreprises notamment celui de la Société Générale montre que la démarche de conception de l'ABC n'est pas figée. Elle s'adapte aux spécificités de l'entreprise qui souhaite la mettre en œuvre.

En outre, ce chapitre confirme que, bien qu'au terme de la mise en œuvre de la méthode on obtient le coût de revient des différents objets de coûts, la finalité de l'ABC va au-delà et grâce aux outils de management de ces coûts qu'offre l'ABM, aide les managers dans leur prise de décision.

Ce n'est donc pas à tort que nous pouvons dire que la méthode ABC/ABM en plaçant l'analyse et l'amélioration des activités au centre de l'organisation, offre une occasion aux managers d'améliorer la performance de leur structure.

Cependant, l'exploitation de la méthode dans le cadre du centre de facilitation de GAINDE 2000 nécessite des données dont la collecte exige une méthodologie propre à la structure. La présentation de cette méthodologie fera l'objet du chapitre suivant.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, le calcul et l'analyse des coûts par la méthode ABC nécessite une méthodologie bien précise et spécifique à chaque entité. De ce fait, il nous semble important avant de mettre en application la méthode au sein de GAINDE 2000, de présenter le modèle théorique et la méthodologie de recherche retenus pour la conception du système.

Aussi, la première section de ce chapitre présentera le modèle d'analyse. La seconde section sera réservée à la présentation des méthodes de collecte de données que nous avons utilisées pour mener notre étude.

3.1 Modèle d'analyse

A partir de la revue de la littérature que nous avons effectuée, nous avons retenu pour la conception d'une comptabilité par activité au sein du Département des Opérations (DO) de GAINDE 2000 la démarche suivante :

1. cartographier les activités,
2. identifier les ressources,
3. identifier les inducteurs de ressources,
4. proposer un modèle d'allocation des ressources aux activités,
5. recenser les inducteurs d'activités,
6. proposer un modèle de calcul des coûts de revient des objets de coûts,
7. appréhender la performance.

La cartographie des activités consistera à établir une liste des activités du DO. Aussi s'agira-t-il au cours de cette phase de recenser toutes les activités effectuées au sein du DO. Pour mener à bien cette étape, nous avons choisi d'identifier les processus et sous processus et de répertorier toutes les activités rattachées ces objets de coûts.

Au cours de la phase d'identification des ressources nous procéderons au repérage des ressources humaines et matérielles utilisées par le DO. Ce qui nous conduira à la troisième phase d'identifications des inducteurs de ressources.

La quatrième phase d'allocation des ressources aux activités se fera à l'aide des inducteurs de ressources identifiés en phase 3. Notre travail se limitant à la conception du système, nous proposerons un modèle d'allocation des ressources aux activités.

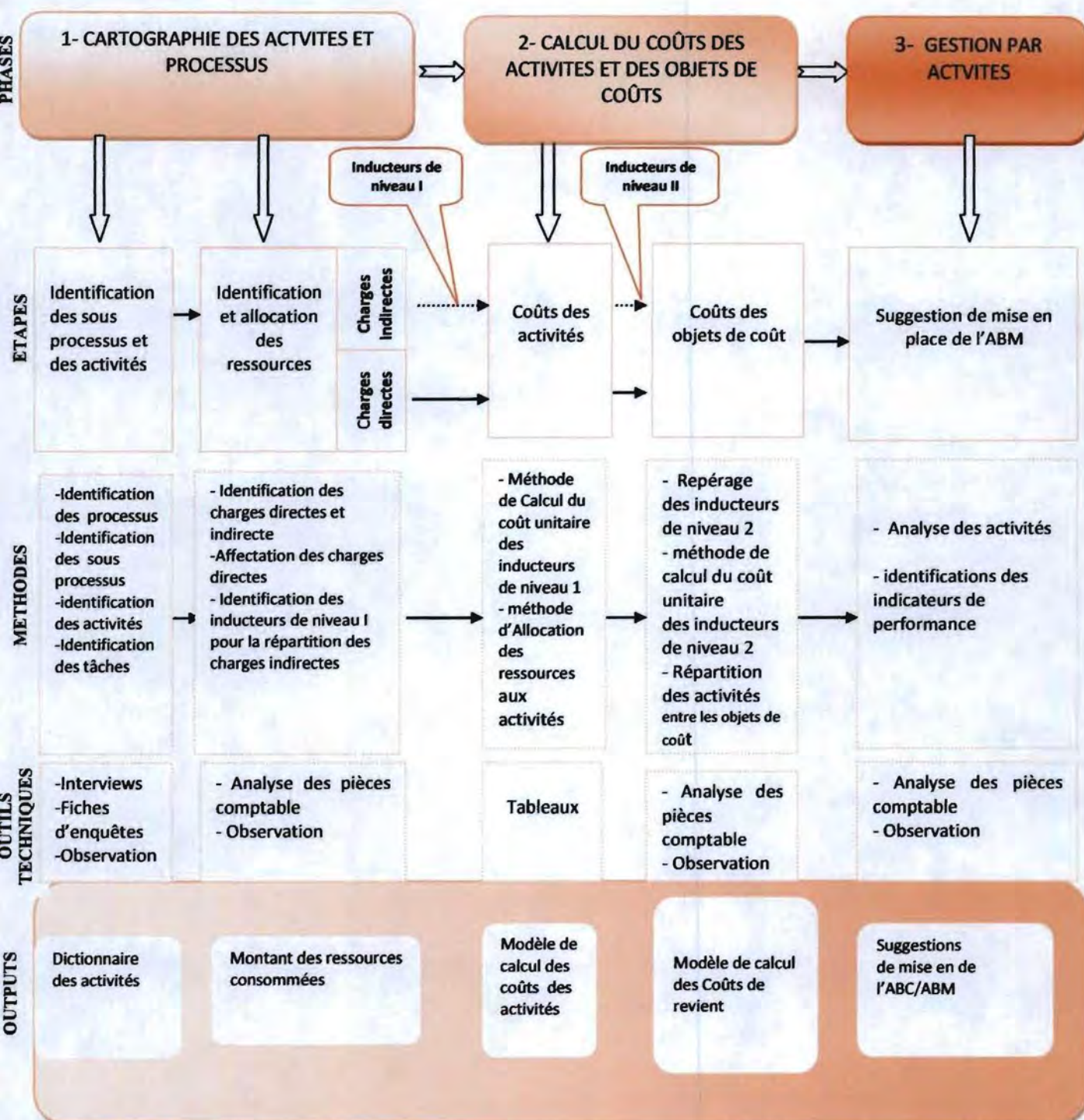
La cinquième phase consistera en l'identification des inducteurs de niveau II ou inducteurs de coûts. Ces inducteurs permettront une meilleure répartition des activités entre les objets de coût.

Cette phase sera logiquement suivie de la phase six qui consiste en l'imputation des coûts des activités aux objets de coût préalablement défini. Nous proposerons un modèle théorique d'imputation des coûts des activités aux ressources

A l'issue du calcul de ces coûts, l'ultime étape de cette démarche des suggestions de pistes de réflexions pour la mise en place de l'ABM obtenus.

Notre modèle d'analyse est résumé dans le schéma de la page suivante.

Figure 5 : Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

3.2 Méthodes de collecte et d'analyse des données

Pour mener à bien nos travaux, nous avons utilisé trois méthodes de collecte de données à savoir l'analyse documentaire, la visite guidée, l'interview à l'aide d'un guide d'entretien et l'observation directe.

3.2.1 L'analyse documentaire

Le but de l'analyse documentaire a été dans un premier temps de faire connaissance avec l'historique de GAINDE 2000 (les circonstances de sa création, ses missions etc.). Ensuite, de comprendre son cœur de métier à travers une analyse des activités du centre de facilitation (CF) et enfin de collecter des informations sur les ressources consommées par ces dernières.

Ainsi, l'analyse documentaire nous a permis de récolter des données de type quantitatif et qualitatif. Pour obtenir les informations qualitatives, nous avons eu recours aux :

- ✓ recueil d'organisation du GIE,
- ✓ manuel de procédure de la Direction technique et d'exploitation de GAINDE 2000(dont dépend le DO),
- ✓ rapports d'activités hebdomadaires et mensuels de GAINDE 2000 et du DO
- ✓ notes de service,
- ✓ fiches de suivi des dossiers des clients,
- ✓ et au Guide des opérations du DO.

Par ailleurs, le Guide des opérations du DO nous a permis entre autre de mieux cerner les activités lors de l'élaboration du dictionnaire des activités.

Quant aux informations quantitatives, elles étaient relatives aux données 2008 et 2009 de la comptabilité générale, aux données du contrôle de gestion (éléments budgétaire de 2008), aux informations des ressources humaines, et aux rapports d'activités de 2006, 2007 et 2008 du DO.

3.2.2 La visite guidée

Avant de réaliser les interviews, nous avons effectué une visite guidée du DO en compagnie des chefs services Front office et Back office. Ceci nous a permis de :

- ✓ cerner les processus du DO,
- ✓ et de rencontrer les opérationnelles afin de leur expliquer le but de nos travaux et notre méthodologie de travail.

Outre cela, la visite guidée nous a également permis d'avoir un premier contact avec les agents du DO.

3.2.3 L'entretien

Les entretiens avec les différents responsables et agents du DO ont eu pour objet de recueillir d'une part leurs opinions sur notre étude et d'autre part d'obtenir des informations précises sur les processus du DO et le mode de consommation des ressources. Nous avons organisé ces entretiens en deux (02) phases : une phase de prise de contact et l'interview.

☛ La phase de prise de contact

Au cours de la phase de prise de contact, nous avons eu un premier entretien avec le Chef du DO. Cet entretien de 30 mn nous a permis de présenter notre étude, ses objectifs, et la méthodologie que nous avons suivie. Elle a été également l'occasion d'apprécier de manière générale les processus du DO.

Ensuite, nous nous sommes entretenus avec les chefs des services Back office et Front office. Au cours de ses rencontres, nous leur avons également présenté l'objet de notre étude et la méthodologie que nous avons suivie. Par ailleurs, c'est durant ces entretiens que les chefs de services nous ont fait visiter le DO.

Enfin, nous avons clôturé la phase de prise de contact avec les chargés de clientèle, les agents de production et d'initialisation et les agents d'accueil. Les entretiens avec les opérationnels avaient les mêmes objectifs que ceux réalisés avec les responsables du service.

A la fin de la phase de prise de contact, nous avons remis à chaque agent et responsable du DO une fiche de tâche (Annexe 3) à remplir et à remettre pour exploitation au cours de l'interview.

☞ **Les interviews individuelles**

La deuxième partie de nos entretiens s'est déroulée sous forme d'interviews individuelles aux employés du Département des Opérations.

Les objectifs des interviews étaient d'une part d'identifier, de connaître, de regrouper les activités et les tâches effectués au centre de facilitation. D'autre part, les interviews nous ont permis de recenser les ressources consommées et d'élaborer les matrices ressources-activités et activités-objets de coût. La taille de l'échantillon retenu pour les interviews était les 16 employés du DO. Les questions souvent posées étaient :

- ✓ pouvez-vous me présenter de façon synthétique ce que vous faites ?
- ✓ pouvez-vous me décrire votre répartition du travail ?
- ✓ pouvez-vous recenser le temps passé à effectuer chaque activité ?
- ✓ etc.

Par ailleurs, c'est pendant les interviews que nous avons récupéré les fiches de tâches remplies par le personnel du DO et que nous avons confirmé et infirmé certaines informations contenues dans les fiches.

Enfin, dans le souci d'obtenir des informations complètes sur le mode de consommation des ressources au sein du DO, nous avons également eu des entretiens avec le personnel de la direction administrative et financière et du département contrôle de gestion. Au cours de ces entretiens nous avons pu recueillir des informations comptables et financières relatives aux prestations du DO.

✓ **L'observation directe**

L'observation directe consiste à aller directement voir le déroulement d'une situation. Dans le cadre de nos travaux, cette technique a été utilisée d'une part pour valider les propos des différents acteurs du DO interviewés, et d'autre part pour chronométrer les temps d'exécutions des différentes tâches et activités.

Ainsi, au cours de nos travaux, nous avons assisté le personnel d'encadrement (les responsables du Front et Back Office et le Chef du DO) dans l'exercice de leur fonction. Nous avons également suivi, tout en leur posant des questions, les agents du DO dans l'exécution de leurs tâches. Cette démarche nous a permis de valider, corriger ou infirmer les informations issues des entretiens.

En outre, c'est aussi pendant la phase d'observation que nous avons chronométré les temps d'exécution des différentes tâches et activités, et ainsi, évalué le temps des différents processus.

Enfin, c'est pendant cette phase que nous avons fait l'inventaire des ressources consommées par les agents du DO (matériels, équipements, fournitures etc.).

Conclusion

Le modèle d'analyse retenu présente de façon claire et succincte la démarche de mise en œuvre de la méthode de travail que nous avons choisie. Toutefois, le succès de la conception et de l'application du modèle d'analyse dépend de l'implication et l'appui de tous les acteurs.

La méthodologie de collecte des données a été conçue sur la base des informations de la revue de la littérature. Les techniques de collecte de données prises individuellement sont insuffisantes et de ce fait leur utilisation simultanée est incontournable.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Au terme de cette partie, nous pouvons conclure que la revue de la littérature nous aura permis d'approfondir nos connaissances en comptabilité de gestion et de mieux comprendre l'enjeu de cet outil dans le pilotage et l'amélioration de la performance des organisations.

Les différentes évolutions qu'a subies la comptabilité de management lui ont permis de s'adapter aux changements de l'environnement économique mondial et de répondre aux exigences des entreprises modernes à travers l'ABC/ABM.

Présentée comme une révolution au niveau de la comptabilité de management, l'ABC est une nouvelle philosophie de gestion qui s'appuie sur une vision transversale de l'organisation. Sa méthodologie se caractérise par une approche processus qui la distingue des méthodes traditionnelles de calcul des coûts basées sur une approche fonctionnelle.

Enfin, comme toute méthode, l'ABC présente également des limites et doit être adaptée en fonction des spécificités de chaque entreprise.

DEUXIEME PARTIE

CADRE PRATIQUE

A la suite du cadre théorique basé sur la revue de la littérature, cette deuxième partie sera consacrée à l'exploitation pratique de la méthode ABC. Aussi, arrivé à ce niveau, nous exposerons les résultats de nos travaux de conception d'une comptabilité par activités dans le Département des Opérations de GAINDE 2000.

En outre, la conception de cette comptabilité par activités dans le DO sera exécutée en référence des notions développées dans le cadre théorique et se déclinera en deux (02) principaux chapitres.

Ainsi, le premier chapitre présentera brièvement le Département des Opérations que nous avons retenu comme pilote. Cette présentation permettra d'une part d'apprécier les aspects administratifs et techniques du DO, et d'autre part d'effectuer l'analyse diagnostique du DO à partir du modèle SWOT. Cette analyse mettra en exergue les forces et faiblesses du DO, ainsi que d'éventuelles menaces et opportunités.

Le deuxième chapitre abordera la conception proprement dite de la Comptabilité par activités dans le DO. Aussi sera-t-il question d'appliquer le modèle d'analyse que nous avons précédemment retenue dans le cadre théorique.

Enfin, nous clôturerons ce travail par des suggestions d'ordre général, et d'ordre spécifique à l'endroit des responsables administratifs de GAINDE 2000.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU DEPARTEMENT DES OPERATIONS

Ce chapitre sera consacré à la présentation et à l'analyse diagnostique du Département des opérations (DO). Avant cela, nous situerons le contexte dans lequel évolue le DO à travers une présentation de GAINDE 2000.

4.1 Présentation de GAINDE 2000

La présentation de GAINDE 2000 se déclinera en cinq points. Le premier point retracera l'historique et les missions de l'entreprise. Le deuxième point sera consacré à ses réalisations. Le troisième point présentera son organisation. Le quatrième point fera un état de la gestion actuelle des coûts au sein de l'organisation. Et le cinquième point sera réservé à l'analyse du système d'information actuel de la structure.

4.1.1 Historique et missions

Fruit d'un partenariat entre le secteur public et le secteur privé, c'est en juin 2002 que le GIE GAINDE 2000 voit le jour. Son capital est de 100 millions de FCFA, détenu à 80% par le CGPID (Comité de Gestion de la Prestation Informatique Douanière) et à 20% par des privés. GAINDE a un effectif permanent de 24 personnes auxquels s'ajoutent une vingtaine d'experts de la direction des systèmes informatiques douaniers (DSID) et des sociétés partenaires.

Créé dans une logique d'assistance à la Douane sénégalaise, GAINDE 2000 a essentiellement pour objet le développement et l'administration des systèmes afin de faciliter les formalités du commerce extérieur par échanges électroniques entre les différents intervenants. Ses missions sont alors :

- ✓ d'assurer le déploiement de la solution GAINDE 2000 et l'extension de son périmètre actuel,
- ✓ de conduire les actions de « standardisation » de la solution GAINDE 2000 afin de la rendre opérationnelle sous toutes les plateformes pertinentes,
- ✓ de concevoir et développer des modules additionnels pour optimiser les fonctionnalités existantes de GAINDE 2000 et en enrichir le champ d'exploitation etc.

Sous l'impulsion des politiques de facilitation des échanges dans le cadre de l'amélioration du commerce extérieur au Sénégal, GAINDE 2000 est rapidement reconnue à l'international comme pionnière en intégration de solutions et de facilitations des échanges. Ainsi, fort de ce succès, GAINDE 2000 ambitionne de grandir avec notamment l'élargissement de son champ d'action.

Aujourd'hui, GAINDE 2000 est une référence en développement des systèmes d'informations, de mise en place des Guichet uniques et de systèmes de paiement électronique, de mise en œuvre de projets informatiques, etc.

4.1.2 Réalisations

Considéré comme un pionnier en matière de facilitation des échanges, GAINDE 2000 s'illustre depuis sa création par une croissance interne et externe régulière.

Ainsi, depuis 2003 GAINDE 2000 développe une gamme de solutions informatiques répondant aux différentes attentes des intervenants du commerce extérieur. Nous pouvons citer:

- ✓ *ORBUS*, qui est l'outil de collecte des documents de pré dédouanement. Il a été conçu pour faciliter les procédures de commerce extérieur par des échanges électroniques entre les différents intervenants du commerce extérieur. La solution ORBUS repose sur une infrastructure technologique et un dispositif de services.
- ✓ *GAINDE*, qui est une application informatique de dédouanement destinée aux services douaniers.
- ✓ Et *CORUS* qui est une plateforme destinée au paiement électronique des droits de douanes. Elle permet à l'utilisateur après validation de sa déclaration en douane de payer les droits et taxes liquidés à travers une infrastructure sécurisée.

Au-delà de ces solutions, l'entreprise a lancé en 2009 un vaste projet de dématérialisation complète des systèmes ORBUS et GAINDE.

Outre cela, GAINDE 2000 grâce à ses solutions, a permis l'interconnexion de plus de 30 pôles¹, intervenant chacun dans le processus de délivrance des documents de pré dédouanement.

Aujourd'hui, l'entreprise compte plus de 350 entreprises abonnées dans son portefeuille et pratiquement 800 utilisateurs ponctuels du système ORBUS.

Sur le plan financier, en 2009 plus de 100 personnes (personnel permanent et temporaire confondu) se sont employées à faire fonctionner l'exploitation. Ceci a permis de générer un CA d'affaire total de plus de neuf cents (900) millions de Francs CFA Soit une augmentation de 10% par rapport à 2008².

Enfin à l'international, GAINDE 2000 est présent au Kenya qui exploite la solution ORBUS sous le nom de Trade X.

4.1.3 Organisation générale

GAINDE 2000 est dirigé par un Administrateur Général qui est l'organe d'exécution. Il est entouré d'une équipe directement rattachée à lui, le Staff et de trois (03) directions comprenant chacune deux (02) départements.

L'organigramme général est présenté en annexe I.

4.1.3.1 Le Staff

Le Staff a pour rôle d'accompagner l'Administration Générale dans l'exécution quotidienne de ses missions. Il est composé de trois organes à savoir :

- ✓ **La Cellule Prospective et Relations Internationales** : Cette cellule est chargée de conduire la réflexion et les études en vue de garantir à l'entreprise une anticipation des défis futurs. En outre, elle appuie l'Administrateur Général dans la gestion et le suivi des relations internationales.

¹ Les pôles sont des administrations ou entreprises privées qui délivrent certains documents composant les dossiers d'importation ou d'exportation. Exemples de pôles : les banques, les assurances, la Cotecna etc.

² Source : Comptabilité GAINDE 2000

- ✓ **La Cellule Communication et Affaires Commerciales** (en création) : Le rôle de cette cellule est d'assurer le suivi commercial et marketing de la structure et de ses produits. Elle collecte toutes les opportunités commerciales et coordonne l'exécution de toutes les actions commerciales
- ✓ **Le Contrôle de Gestion** : le Contrôle de gestion a pour rôle de mesurer la performance de la structure. Le contrôleur de gestion mesure et analyse les activités de GAINDE 2000. Il est également responsable de l'élaboration et du suivi des budgets.

4.1.3.2 La Direction Technique et de L'Exploitation (DTE)

La DTE est composé de deux (02) départements :

- ✓ **un Département Technique** dont la mission est d'assurer la gestion (exploitation, sécurisation et optimisation) du système ORBUS, d'administrer les outils d'exploitation, d'assister les acteurs du système ORBUS, et d'assurer la maintenance des ressources et infrastructures techniques de GAINDE 2000. Ce département est divisé en deux (02) services respectivement responsable du support et des réseaux et de l'Administration des systèmes,
- ✓ **un Département des Opérations** qui joue à la fois un rôle de production et de service. En effet, le Département des Opérations en même temps qu'il assure la prise en charge des utilisateurs du système ORBUS dans la réalisation de leurs opérations de pré-dédouanements, est également l'organe de production des documents de pré-dédouanement.

4.1.3.3 La Direction des Solutions et Développement (DSD)

Cette direction a pour rôle de garantir la maîtrise technique des solutions de GAINDE 2000 en pilotant les fonctions de recherche et développement, d'études, de mise en œuvre et de maintien des solutions informatiques. Elle est composée de deux (02) départements, département Recherche et Développement et département Etudes et Développement.

- ✓ **Département Recherche et Développement** : Le département prend en charge la maintenance et l'amélioration des applications développées, la recherche technologique dans ses aspects développement, et la veille technologique.

- ✓ **Département Etudes et Développement**. le département des Etudes et Développement quant à lui gère l'étude, la conception et le développement des applications, la prise en charge des activités d'ingénierie de systèmes d'information pour les clients internes et externes, la gestion et l'administration des bases de données, l'intégration des applications installées sur les plates-formes et l'étude et la réalisations de nouvelles solutions standards.

4.1.3.4 La Direction Administrative et Financière (DAF)

La DAF est l'organe de support de GAINDE 2000. Elle est responsable de la coordination des affaires administratives et juridiques. Elle assure la gestion des ressources financières et définit les normes et méthodes de travail en matière de comptabilité. GAINDE 2000 étant une jeune entreprise, la DAF prend également en charge la gestion des ressources humaines au sein de l'entreprise. La DAF est composé :

- ✓ **d'un Département Finances (DF)** : Le Département Finance est chargée de toutes les questions d'ordre financière et comptable. Il est composé de deux (02) services (trésorerie et comptabilité) qui s'occupent de la tenue de la comptabilité, de la gestion de la trésorerie, de la gestion de la tarification, de la facturation et du recouvrement, de l'approvisionnement en fournitures stockables et non stockables et de la logistique.

- ✓ **d'un Département Administration et Juridique (DAJ)** : Le DAJ prend en charge le volet administratif et juridique. Il veille entre autre à l'optimisation des dispositifs juridiques, au suivi juridique des contrats et opérations de GAINDE 2000.

- ✓ **d'un Responsable des Ressources Humaines (RRH)** : Etant une entreprise de petite taille (moins de 100 personnes), la fonction Ressources humaines est tenue par un Responsable des Ressources Humaines rattaché au Directeur Administratif et Financier. Le RRH a pour rôle de gérer la paie du personnel, de gérer les politiques de formation et d'évaluation du personnel, de gérer les plans de carrière etc.

4.1.4 L'approche actuelle de gestion des coûts au sein de GAINDE 2000.

GAINDE 2000 ne dispose pas encore d'un système de comptabilité analytique. Pour gérer et suivre ses coûts, elle a recours à plusieurs méthodes. Il s'agit notamment de :

- la gestion budgétaire effectuée par le Contrôleur de gestion. En effet au cours de la phase de suivi budgétaire, le contrôleur de gestion analyse les écarts issus de la comparaison entre les prévisions et les réalisations. Ainsi les résultats de ces analyses budgétaires lui permettent de mesurer l'évolution en temps réel des charges d'exploitations,
- l'analyse mensuelle des écarts entre les prévisions du plan de trésorerie et les réalisations.

Il convient également de préciser que GAINDE 2000 a mis en place en juin 2009 une mission interne, composée des membres du personnel, et chargée de la réduction des consommations courantes¹. Au moment où nous faisons cette étude, les résultats de leurs travaux n'étaient pas encore disponibles.

4.1.5 Le Système d'information de GAINDE 2000

Le système d'information de GAINDE 2000 est constitué de plusieurs éléments participants à la gestion, au traitement, au transport et à la diffusion de l'information au sein de l'entreprise.

¹ Note de service N°00095/GAINDE 2000/AG/DAF/CG portant création de missions internes pour l'amélioration et l'optimisation de la gestion de GAINDE 2000

Pour les besoins de cette étude nous nous intéresserons à la présentation du module de gestion d'ORBUS, de l'ERP actuellement utilisé et des infrastructures informatiques.

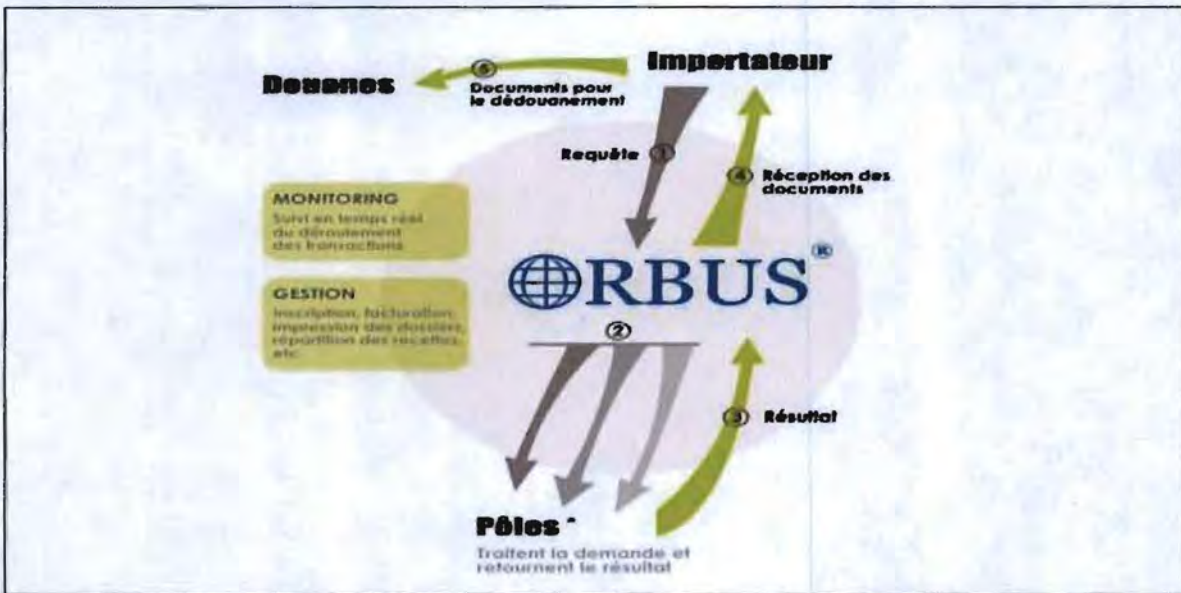
- **Les modules de gestion d'ORBUS**

Le Système **ORBUS** a été conçu pour faciliter les procédures du commerce extérieur par des échanges électroniques entre les différents intervenants du commerce extérieur.

ORBUS interconnecte dans un réseau, les principaux acteurs du commerce extérieur pour le traitement automatisé des demandes d'autorisation et demandes de certificats exigés dans l'accomplissement d'une opération d'importation ou d'exportation.

La figure 6 présente le schéma fonctionnel du système ORBUS.

Figure 6 : Schéma fonctionnel du Système ORBUS



Source: adapté de GAINDE 2000 (2010)

ORBUS repose à la fois sur une infrastructure technologique et un dispositif de services. Il comporte différents modules interconnectés qui permettent aux employés de gérer et de contrôler les opérations effectuées dans le système. Il s'agit notamment des Modules de Gestion. Ces derniers permettent l'exploitation commerciale du système.

Ils sont composés des :

- *Module inscription* pour la gestion des inscriptions et des profils des utilisateurs.
- *Module Help desk* pour assister les clients.
- *Module Dépôt-retrait* qui permet la gestion électronique du dépôt et du dispatching des dossiers ORBUS.
- *Module Facturation* pour gérer la facturation et les paiements des factures, avances et caution des clients.
- *Module Impression* des dossiers délivrés.
- *Module répartition* des recettes entre les pôles.
- *Module monitoring* pour le suivi des performances du système.

- **Le Progiciel de gestion**

Depuis 2009, GAINDE 2000 s'est doté de l'ERP SAGE Comptabilité 100 pour gérer certains de ses processus opérationnels. Ainsi, le progiciel prend en charge la gestion comptable et financière, la gestion commerciale, la gestion de la paie, gestion budgétaire, la gestion de la trésorerie et des moyens de paiements de l'entreprise. Toutefois comptes tenus de la récente acquisition du progiciel, seuls les modules de gestion comptable et gestion de la paie sont pour l'instant opérationnels.

- **Les infrastructures informatiques et techniques**

GAINDE 2000 dispose d'un parc informatique neuf et performant. En effet, l'ensemble du matériel informatique a été renouvelé au cours de l'année 2008. Plusieurs onduleurs de dernières générations ont été achetés pour assurer le back up en cas de coupure d'électricité.

4.2 Présentation du Département des Opérations (DO)

L'objet de ce travail étant de concevoir un système de Comptabilité par activités au sein du DO de GAINDE 2000, il nous paraît indispensable de présenter le Département des Opérations. Ainsi, le premier point de cette partie sera consacré à la présentation de ses missions. Le second point sera consacré lui à la description de son organisation générale.

4.2.1 Historique et missions

Le Département des Opérations ou Centre de facilitation de GAINDE 2000 est l'une des prestations les plus connues des acteurs du commerce extérieurs basés au Sénégal. Créé en 2002 en même temps que GAINDE 2000, le DO a été conçu pour :

- ✓ d'une part assurer le Back office du système ORBUS,
- ✓ et d'autre part gérer la prise en charge des besoins de tous les utilisateurs d'ORBUS qui n'ont pas accès directement à la solution.

Aujourd'hui, grâce aux chargés de clientèle du Front Office qui prennent en charge les requêtes des clients et qui assurent le suivi de leurs opérations, le Département des Opérations est devenu l'interlocuteur privilégié des clients et utilisateurs du système ORBUS.

4.2.2 Organisation générale du Département des Opérations

Le DO est situé au cœur des activités de GAINDE 2000. Il a un effectif de 18 personnes qui assurent le traitement d'environ 12 000¹ dossiers d'importations et d'exportation par an. Le DO est dirigé par un Chef du Département des opérations. Ce dernier est responsable de la gestion opérationnelle et stratégique du Département. Le DO est subdivisé en deux (02) services : le Back Office et le Front Office.

¹ Rapport ORBUS 2009

Le Back Office est dirigé par un Chef de service qui est également adjoint responsable du département. Le Back office gère la saisie, le traitement et la production des documents de pré-dédouanement. Ce service sert également de tampon entre le Front office et le Département Technique pour la gestion des incidents et interventions techniques auprès des utilisateurs du système ORBUS.

Le Front Office est chargé de l'assistance client. Il fonctionne de 8h30 mn à 13h et de 14h à 17h30 mn et est composé (i) d'un Help Desk qui assure la prise en charge téléphonique dans le centre de facilitation des clients et (II) d'une division Dépôt Retrait chargé du dépôt et du retrait des documents des demandes et des dossiers. Le Front Office est dirigé par un Chef Service Front Office. L'organigramme du DO est présenté en annexe 2.

4.2.3 Configuration des prestations du Département des Opérations

Les recettes du DO proviennent des prestations qu'il offre à l'endroit des acteurs du commerce extérieur. GAINDE 2000 a une marge de manœuvre réduite dans sa politique tarifaire. En effet, cette dernière est soumise à l'approbation de l'Etat du Sénégal à travers le CGPID qui est son organe de tutelle. Ce dernier veille à ce que les prix proposés soient suffisamment bas pour encourager les clients à utiliser le système ORBUS.

Le tableau ci-dessous présente ces prestations, ainsi que les tarifs appliqués pour chacune d'elles.

Tableau 3 : Prestations offertes par le DO et différents tarifs proposés

PRESTATIONS	TARIFS EN FCFA
Ouverture d'un dossier à l'importation	7000
Ouverture d'un dossier à l'exportation	5000
Utilisation du Centre de facilitation	5000
Délivrance d'une édition certifiée	1000
Souscription à ORBUS (Formule 1)*	100 000
Souscription à Orbe (Formule 2)*	100 000
Abonnement à la livraison Semestrielle	81 000

Abonnement à la livraison Annuelle	144 000
Formation	50 000
Interventions techniques dans ORBUS zone 1	15 000
Interventions techniques dans ORBUS zone 2	15 000
Intervention dans GAINDE	50 000
Frais de rétablissement	10 000

*Souscription à la formule 1 : Les abonnées domicilient la saisie de leurs dossiers à GAINDE 2000. L'utilisation du CF leur est facturée

* Souscription à la formule 2: Les abonnées saisissent par eux même de leurs dossiers à GAINDE 2000.

Source: GAINDE 2000 (2009)

4.3 Analyse diagnostique du Département des Opérations (modèle SWOT)

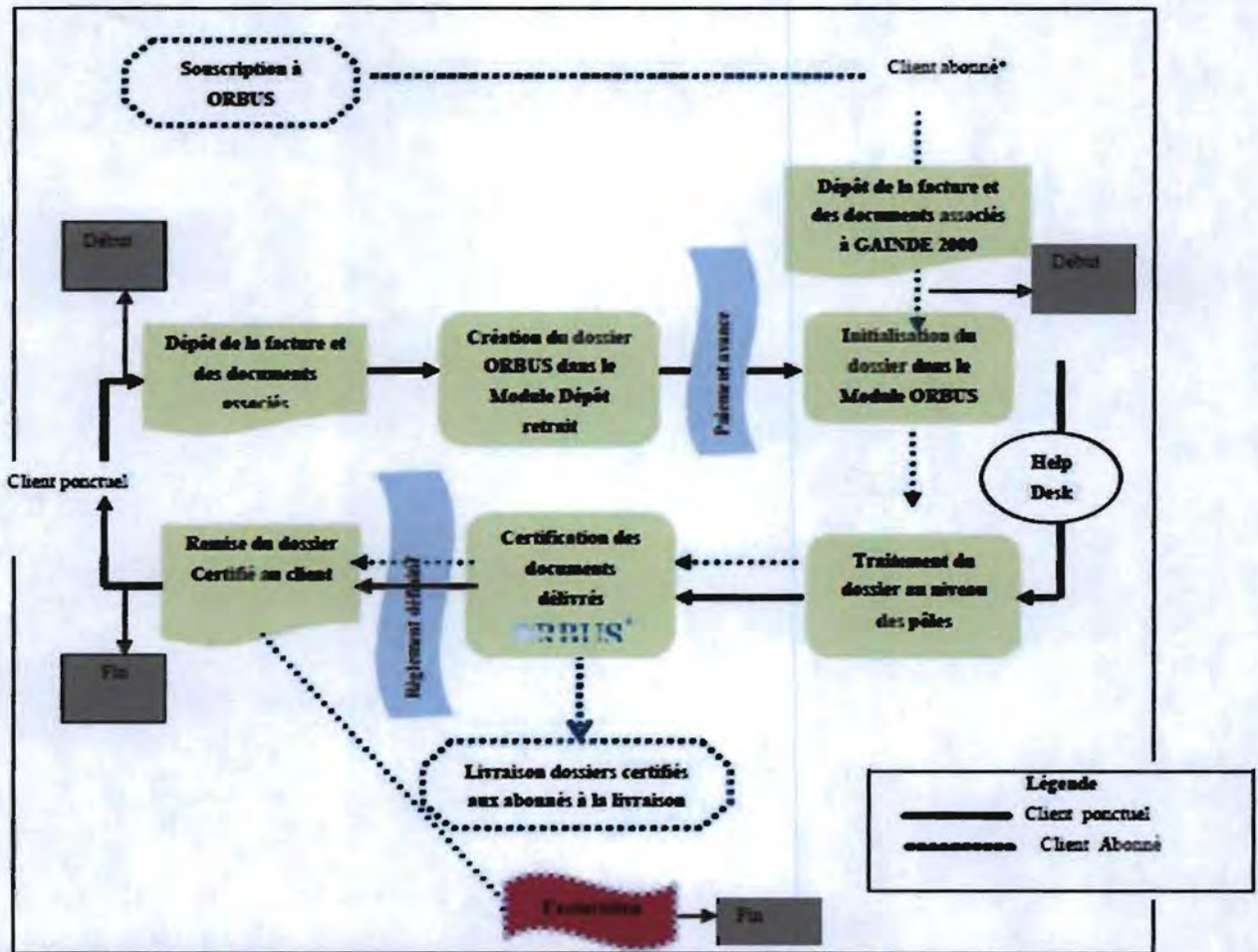
L'analyse diagnostique du DO se fera en deux étapes. Dans la première, nous présenterons les procédures opérationnelles du DO à travers la description du système général de production des opérations. Ceci nous permettra de mieux présenter l'enchaînement des activités nécessaires à l'obtention des éditions certifiées. A la suite de cette étape, nous ferons l'analyse externe et interne du DO

4.3.1 Description de la procédure de production des opérations

La figure résume les principales étapes qui concourent à la délivrance d'un dossier ORBUS à un client. Nous avons retenu pour les besoins de notre étude la procédure de délivrance des éditions certifiées ORBUS (ECO) pour les clients ponctuels et les abonnés ORBUS ayant souscrit au service livraison. Les informations recueillies lors des entretiens avec les employés du DO et la consultation du Manuel des procédures du DO nous ont permis de décrire cette procédure.

La figure 7 de la page suivante décrit cette procédure

Figure 7 : Description de la procédure opérationnelle d'ORBUS



*Abonnés qui réalisent leurs opérations dans le centre de facilitation

Source : Nous-mêmes

4.3.2 Analyse externe en termes d'opportunités et de menaces

Le DO est au centre des activités de GAINDE 2000 et sert d'interface entre les utilisateurs du système et l'entreprise. Il est garant de la performance de l'application ORBUS. Le DO jouit d'une bonne notoriété auprès des utilisateurs du système. Grâce à la performance d'ORBUS et au professionnalisme de ses agents, le délai de réalisation des opérations douanières a été considérablement réduit passant de plusieurs jours à 1,11 jours

Sur le plan légal, GAINDE 2000 jouit d'une situation monopolistique. Cette position fait de l'entreprise et donc du DO le seul organe ayant compétence à délivrer des documents d'importation ou d'exportation certifiés sur l'ensemble du territoire sénégalais.

Sur le plan technologique, GAINDE 2000 a entrepris la dématérialisation complète d'ORBUS. Le DO étant le point névralgique du système de production d'ORBUS, ces changements lui permettront d'améliorer la performance de ses activités notamment avec l'augmentation de la capacité de traitement des dossiers ORBUS. Par ailleurs, la vulgarisation d'Internet au Sénégal favorise aujourd'hui une utilisation accrue d'ORBUS sur l'ensemble du territoire. Toutefois, certains acteurs sont encore réticents à utiliser le système.

Sur le plan social, la dématérialisation complète d'ORBUS va entraîner de profonds changements organisationnels qui influenceront positivement ou négativement la bonne marche du département.

Le tableau 4 résume les opportunités et les menaces de l'environnement externe du DO

Tableau 4 : Opportunités et Menaces de l'environnement Externe du DO

OPPORTUNITES	MENACES
<ul style="list-style-type: none">- Bonne notoriété auprès des utilisateurs d'ORBUS- Vulgarisation d'Internet : Augmentation de la demande- Opportunités d'accroissement avec le projet de dématérialisation complète du système,- Position monopolistique	<ul style="list-style-type: none">- Clients exigeants et regardant sur la qualité du service.- Réticences des acteurs du commerce extérieur à faire des transactions électroniques.- Futurs bouleversements organisationnels dus aux changements imposés par la dématérialisation complète d'ORBUS avec la suppression de certaines fonctions

Sources : **Nous-mêmes**

4.3.3 Diagnostic interne

✓ Système d'information

En ce qui concerne les systèmes d'information opérationnels, le DO dispose des modules de gestion ORBUS et l'ERP Sage pour retracer et collecter les événements (initialisation des dossiers, facturations, encaissement des paiements etc.) au quotidien.

Les modules de gestion ORBUS assurent la gestion de l'exploitation commerciale d'ORBUS (L'inscription, l'initialisation, la facturation etc.). L'ERP SAGE est utilisé par la DAF et a pour rôle d'assurer la gestion de certains processus opérationnels (gestion comptable, gestion commerciale, gestion de la paie).

En ce qui concerne Sage, seuls les modules de comptabilité et gestion de la paie sont actuellement utilisés. La facturation, la gestion commerciale et la gestion de la trésorerie, toutes les opérations y afférentes se réalisent encore sur le module de facturation d'ORBUS.

L'analyse de ces deux systèmes montre que les paramétrages ne sont pas suffisamment détaillés pour assurer un traitement des coûts. En effet, ces outils ne permettent pas par exemple de rattacher les consommations de ressources aux produits ou encore de faire une gestion analytique de l'exploitation.

De plus ces deux systèmes ne sont pas encore interfacés. La conséquence principale de cette insuffisance est la double saisie des informations et la duplication des données.

En outre, aucun des deux systèmes ne dispose de module spécialisé d'analyse des coûts. Cela se justifie certainement par l'absence de comptabilité analytique.

Cependant, en dehors de ces insuffisances, nous avons constaté que l'administration de GAINDE 2000 a acquis en 2009 des ordinateurs et des serveurs capables de supporter le traitement de flux élevés d'informations.

✓ **Ressources humaines**

Les 18 personnes du DO se répartissent comme suit : 4 Managers, de 10 agents permanents et de 4 agents temporaires.

La stabilité du personnel matérialisée par un faible taux de rotation, de même que son engagement (faible absentéisme etc.) sont des éléments qui expliquent le professionnalisme et la maîtrise des tâches observés au cours de nos interviews.

Toutefois, nous avons observé une certaine démotivation du personnel qui serait liée à une charge de travail élevée et à l'insuffisance de ressources humaines au sein du DO.

Ce constat a été confirmé au cours des interviews durant lesquels certains agents sont parfois apparus débordés par le flux élevés des dossiers à traiter. Enfin, une analyse des fiches de tâches montre que certains employés effectuent des tâches en dehors de leurs attributions (par exemple les agents du front office qui aident les agents de saisis du Back office à saisir les factures lors de l'initialisation des dossiers ORBUS).

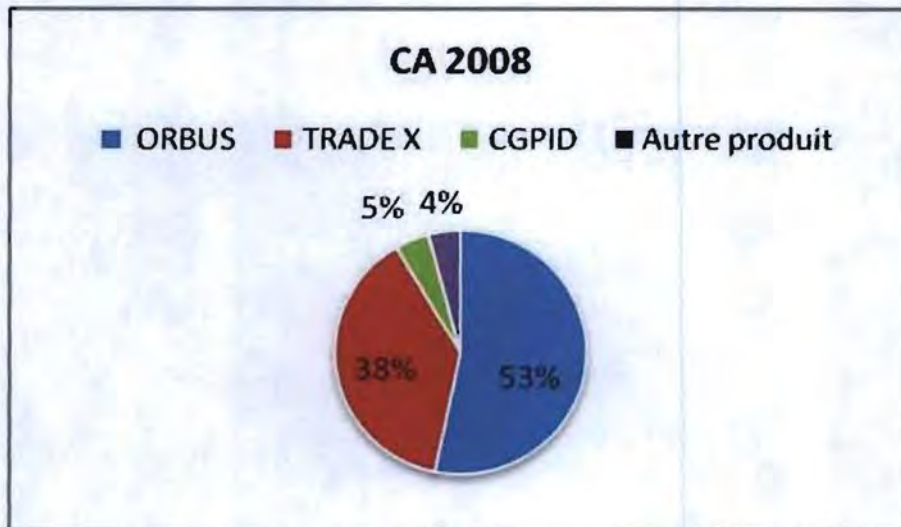
L'accès au dossier du personnel n'ayant pas été autorisé pour des raisons de confidentialité, aucune opinion argumentée sur la qualification n'est envisageable. Toutefois, nous avons observé au cours de nos entretiens que les agents du Help Desk avaient des difficultés réelles à communiquer avec les clients anglophones.

✓ **Ressources financières**

Les recettes générées par le DO représentent la ressource financière la plus importante de GAINDE 2000. L'analyse des états financiers de l'année 2008 montre qu'elles correspondent à plus de 50 % du CA global.

Le graphique 4.1 décrit la configuration des recettes globales de GAINDE 2000 en 2008.

Figure8 : Configuration des recettes de GAINDE 2000



Source: GAINDE 2000 (2009)

En ce qui concerne les différentes prestations offertes par le DO, l'analyse des résultats de l'année 2008 montre que les recettes des prestations fournies aux abonnés du CF représentent plus de 99 % des recettes globales du DO pour la même période, viennent ensuite les services de livraison d'assistance technique, les souscriptions à ORBUS, les interventions techniques et la formation.

Notons que les recettes globales du DO ont augmenté de 13% entre 2008 et 2009. Ceci peut s'expliquer par l'augmentation du portefeuille des abonnés qui est passé de 300 abonnés à plus de 350.

Par ailleurs, les tarifs proposés sont abordables et attractifs pour les nouveaux utilisateurs ORBUS. Toutefois, la fixation des tarifs des prestations est soumise à l'appréciation du CGPID, ce qui limite la marge de manœuvre de DO et GAINDE 2000.

✓ **Ressources matérielles**

Le DO a été doté en 2009 d'un parc informatique neuf et performant. Ce matériel répond largement aux besoins du département et permet ainsi d'accroître la capacité de traitement des informations.

Le service client a été également doté de nouveaux postes téléphoniques IP (Internet Protocol). Ces derniers permettent de gérer les appels entre les agents du Help Desk. Toutefois ces postes n'étant pas de dernière génération, ils assurent tout juste la distribution des appels entre les assistantes et ne prennent pas en compte la gestion des informations relatives aux appels des clients (Coordonnées, motif de l'appel, réponse apportée etc.)

En ce qui concerne les infrastructures, le DO occupe une surface totale de 120 m². Repartie entre un (01) Centre de facilitation (CF), une (01) salle de saisie et de deux (02) espaces, dont un dans le Hall d'accueil, occupées par les agents Dépôt retrait. Le CF est occupé par les trois (03) Agents du Help Desk, l'Agent en charge de la production, l'Agent d'initialisation principal, les trois (03) Managers du DO, et un agent n'appartenant pas au département. La salle de saisie est occupée par les quatre (04) Agents de saisie.

Les espaces sont organisés en Open Space. La surface occupée par chaque agent est étroite. Il est évident que les nuisances sonores générées par les échanges clients/agents sont un facteur de perturbation du travail des autres agents.

Un autre local existe aussi en dehors de celui du siège. Il s'agit du centre de facilitation de Yoff situé dans les locaux des services Douaniers de l'Aéroport de Dakar.

Le matériel roulant quand à lui est composé de moto utilisées pour la livraison du courrier, des dossiers ORBUS et des factures. Nous avons constaté que les motos sont vieillissantes et insuffisantes pour couvrir les besoins de l'activité.

✓ **Organisation**

Le DO est organisé en service Front Office et Back Office. Les entretiens et l'observation des agents ont révélé que certaines activités réalisées ne correspondaient pas à leurs attributions. C'est notamment le cas des agents du Front Office qui initialisent les dossiers ORBUS ou encore d'un agent d'accueil qui livre les factures et le courrier.

Par ailleurs, lors de l'analyse des fiches de tâches, nous avons constaté que certains agents ignorent qui est leur supérieur hiérarchique.

Toutefois, durant notre étude, la présence continue des responsables de la gestion du service a permis d'apporter rapidement des solutions aux réclamations des clients.

Tableau 5: Récapitulatif des forces et des failles du DO

FORCES	FAILLES
<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes d'informations opérationnels disponibles. - Parc informatique neuf et performant, - Professionnalisme du Personnel, - Disponibilité des responsables, - Attractivité des tarifs, - Recettes d'ORBUS supérieures aux recettes des autres prestations de GAINDE 2000, - Bonne situation géographique, 	<ul style="list-style-type: none"> - Paramétrage des systèmes d'information opérationnels pas suffisamment détaillés : Impossibilité de traitement des coûts - Absence d'interfaçage entre les deux systèmes d'informations opérationnels: double saisie et duplication des données - L'effectif du DO est insuffisant pour couvrir le flux des opérations, - Démotivation constaté chez certains agents - Absence de prime de productivité pour récompenser la performance des agents du DO, - Inexistence d'un système de gestion client, - Cumul de fonctions constaté chez certains agents, - Organisation réelle différente de l'organisation théorique, - Espace de travail étroit et bruyant.

Source : Nous-mêmes

Conclusion

GAINDE 2000 joue un rôle important dans le cadre de l'amélioration du commerce international au Sénégal. Depuis sa création en 2002, GAINDE 2000 a mis sur le marché plusieurs solutions de facilitation des échanges parmi lesquelles ORBUS. Solution vedette de GAINDE 2000, ORBUS est un outil de collecte de documents de pré-dédouanement. Son administration et la gestion de ses produits dérivés sont assurées par le Département des Opérations (DO).

Point névralgique du système de production d'ORBUS, le DO est l'interface entre les acteurs du commerce extérieur et GAINDE 2000. Grâce aux nombreuses qualités, notamment le professionnalisme des 18 agents qui y travaillent, le DO jouit d'une bonne notoriété auprès des utilisateurs du système ORBUS. Des perspectives d'accroissement de ses activités sont également visibles, notamment grâce à la vulgarisation d'Internet et au projet de dématérialisation complète d'ORBUS.

Cependant, le DO présente quelques faiblesses sur le plan organisationnel, notamment avec l'inadéquation de l'organisation actuelle avec ses besoins réels et la démotivation constatée chez certains agents.

Toutefois, des mesures correctives sont en train d'être prises par le management du DO et de GAINDE 2000 pour pallier ses insuffisances et continuer d'améliorer les performances du DO.

CHAPITRE 5 : CONCEPTION DU SYSTEME DE COMPTABILITE PAR ACTIVITES

La conception d'un système de comptabilité par activités exige le respect de nombreuses étapes.

Pour notre étude, nous nous référons aux étapes résumées dans le modèle d'analyse retenu.

Pour rappel, ces étapes sont :

1. la cartographie des activités,
2. l'identification des ressources,
3. l'identification des inducteurs de coûts,
4. l'allocation des ressources aux activités,
5. identification des inducteurs d'activités,
6. identification des objets de coûts et rattachement des activités aux objets de coût.

Ce chapitre se déclinera en 5 sections. La première section est réservée à la cartographie des activités. Un dictionnaire des activités sera présenté à la fin de cette section. La deuxième section traite des ressources consommées par les activités obtenues en première section. Elle se terminera par l'allocation des ressources aux activités. La troisième section est réservée au rattachement des activités aux objets de coûts. La quatrième section est l'extension de l'ABC vers une méthode ABM. Nous terminerons ce chapitre par des suggestions de mise en œuvre de la méthode ABC/ABM dans le DO.

5.1 Cartographie des activités du processus de délivrance d'Editions Certifiées ORBUS

Pour le développement de cette partie, nous avons retenu une démarche en deux étapes. Dans un premier temps, nous décomposerons le processus de délivrance des Editions Certifiées ORBUS (ECO) en sous processus. Et dans un second temps, nous identifierons les activités qui constituent ces sous processus.

5.1.1 Décomposition du processus « Délivrance des ECO » en Sous Processus

Le processus de délivrance des ECO se subdivise en deux (02) sous processus. Le premier sous processus est «délivrance des ECO aux clients ponctuels» que nous avons dénommé *SPP*. Le second sous processus est «délivrance des ECO aux abonnés»; nous l'avons dénommé *SPA*.

Le sous processus «délivrance des ECO aux clients ponctuels» peut aussi être subdivisé selon que les abonnés aient souscrit ou non au service livraison. Pour les besoins de notre étude, nous limiterons aux abonnés n'ayant pas souscrit à la livraison.

Le processus SPP est déclenché par l'arrivée d'un client ponctuel à GAINDE 2000. L'output est le dossier avec les Editions Certifiées ORBUS. Les étapes de ce processus sont les suivantes:

1. accueillir le client qui vient déposer un dossier ORBUS,
2. créer un numéro ORBUS au client,
3. initialiser les dossiers du client,
4. traiter les dossiers initialisés au niveau des pôles¹,
5. certifier les documents délivrés par les pôles,
6. transmettre les ECO au client.

SPA est différent de SPP dans la mesure où les clients de ce processus souscrivent d'abord à ORBUS avant de déposer les demandes d'ECO. Par ailleurs, ces derniers sont facturés à la fin de chaque mois. Ce processus consiste alors à :

1. accueillir le client,
2. gérer la souscription du client à ORBUS,
3. initialiser les dossiers,
4. traiter les dossiers au niveau des pôles,
5. certifier les documents délivrés par les pôles,
6. transmettre les ECO au client.

¹ Les pôles sont des entités qui délivrent les attestations et certificats pour les opérations de dédouanements des marchandises. Nous distinguons deux types de pôles. D'une part, les pôles publics (Directions de l'élevage, direction du commerce extérieur etc.). D'autres part, les pôles privés (Les banques, les assurances etc.)

Les sous processus ainsi identifiés, nous pouvons procéder au repérage des activités

5.1.2 Repérage des activités

Le repérage des activités s'est fait d'une part grâce à la connaissance des processus ci-dessus (SPP et SPA) et d'autre part grâce aux informations obtenues à l'aide des fiches descriptives des tâches distribuées au personnel du DO, des interviews et de l'observation. Les fiches descriptives des tâches ont été distribuées lors de la phase de prise de contact. Les tâches énumérées par le personnel ont été validées au cours des interviews et de l'observation que nous avons effectués.

Il ressort de cette validation le dictionnaire des activités du processus de délivrance des ECO aux clients ponctuels et le dictionnaire des activités du processus délivrance des ECO aux Abonnés. L'annexe 4 présente les différents dictionnaires d'activités du processus de délivrance des ECO.

Ensuite, comme le suggère Mendoza & al. (2002: 109), nous pouvons regrouper les activités en centre de regroupement par fonction. Ainsi, nous obtenons une classification des activités en activités de production, d'échange de service, de support, de structure. Pour faciliter l'analyse, nous avons adopté les codifications suivantes :

- ✓ activité de production : *A1*,
- ✓ activités de support : *A2*,
- ✓ activités de structure : *A3*,
- ✓ activités d'échange de service : *A4*.

Le tableau 6 de la page suivante récapitule la liste des activités du processus «délivrance des ECO»

Tableau 6 : Récapitulatif des activités du processus de délivrance des ECO

MACRO ACTIVITES	CODES	ACTIVITES
Production	A11	Gérer les souscriptions à ORBUS
	A12	Créer les dossiers ORBUS
	A13	Assister les clients
	A14	Gérer le retrait des dossiers certifiés
	A15	Initialiser les dossiers ORBUS
	A16	Traiter les dossiers ORBUS
	A17	Certifier les dossiers ORBUS
Support	A21	Assurer la maintenance du parc informatique
	A22	Gérer les paiements des clients
	A23	Assister la gestion administrative du DO
	A24	Gérer la facturation
	A25	Gérer le recouvrement des créances
	A26	Gérer la livraison des factures
Structure	A31	Gérer le département
	A32	Gérer la performance du département
Echange de services	A4	Assurer la promotion d'ORBUS

Sources : **Nous-mêmes**

5.2 Rattachement des ressources aux activités

Le rattachement des ressources aux activités se fait en deux étapes, l'identification des ressources matérielles et humaines et la répartition des ressources consommées entre les activités.

5.2.1 Identification des ressources matérielles et humaines

Après avoir listé les activités, il faut identifier les ressources directes et indirectes qui ont été consommées par les activités. Les ressources identifiées durant la période de notre étude sont constituées des ressources humaines, des fournitures, des consommations diverses (énergie, fournitures spécifiques...), des équipements et des dépenses diverses.

Nous avons obtenu ces informations lors des entretiens avec le personnel et lors de la phase d'observation. La consultation des comptes du service comptable nous a permis d'avoir des éléments plus fiables.

5.2.1.1 Ressources humaines

✓ Personnel permanent du DO

Pour assurer ses prestations, le DO compte 16 agents permanents. Le Back office compte 8 personnes dont un manager, responsable du service et le front office regroupant 7 personnes dont 2 managers. Un responsable du Département assure la coordination et la bonne marche du service.

Durant la période de notre étude nous n'avons pas pris en compte un agent du front office qui était en congé de maternité. Nous avons retenu le code *FPP* pour les charges (Frais de personnel permanent).

✓ Personnel temporaire du DO

L'effectif temporaire est composé des stagiaires et des prestataires de service qui viennent en appui au DO lorsqu'un agent permanent n'est pas présent (congés, permission, formation etc.) ou lorsqu'il faut renforcer une équipe. Durant de la période de notre étude nous avons compté quatre (04) agents temporaires dont un (01) stagiaire dans la salle de saisie du Back office, un

(01) stagiaire à l'accueil, deux (02) stagiaires pour le Help Desk. Nous avons retenu le code *FPT* pour les charges (Frais de personnel temporaire).

✓ Charges du personnel des services supports du DO

Il s'agit des charges salariales de la responsable de la facturation, et du personnel.

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

5.2.1.2 Les charges générales (Local occupé et entretien des locaux)

Ce sont les charges qui sont affectées selon la surface occupée (m²). Ce sont par exemple les charges locatives (comprenant la consommation en eau), les charges de nettoyage ou d'entretien des locaux. La répartition de la surface occupée par les différents sous service du DO est fournie en Annexe 7.

Le code retenu est *CLE*.

5.2.1.3 Les fournitures non stockables

Les charges de fournitures non stockables sont l'eau et l'électricité. La consommation en eau courante est comprise dans le loyer des locaux. La consommation en électricité est évaluée par un seul compteur partagé entre les différents départements de GAINDE 2000. En conséquence, pour évaluer la consommation en électricité de chaque activité du DO, il faut procéder à une estimation de la consommation de chaque appareil.

Pour cela, il faut premièrement faire l'inventaire de tous les appareils du DO et le faire valider par les techniciens. Ensuite, il faut déterminer la durée de fonctionnement sous tension de chaque appareil. Ainsi, nous pouvons obtenir la valeur en KW de l'énergie consommée par chaque appareil électrique impliqué dans la réalisation d'une activité.

Le code retenu pour les charges d'électricité est *CFN*.

La répartition des fournitures non stockables entre les activités est présentée en annexe 6.

5.2.1.4 Les consommables et fournitures

Les besoins en consommables et fournitures de bureau sont effectués tous les mois auprès du responsable Back office qui fait une demande globale au secrétariat de GAINDE 2000. Ainsi, à partir des fiches de commande émises et de l'analyse des besoins des agents, nous obtenons les charges de consommables et fournitures. Concernant les charges de consommables et fournitures communes telles que l'encre ou le papier utilisé pour les impressions, le montant par personne est égal au montant global de la commande divisé par le nombre d'utilisateurs.

Toutefois, cette règle de répartition ne s'applique pas pour certains consommables qui sont spécifiques à certaines activités (par exemple le papier sécurisé et les hologrammes pour la certification des documents délivrés). Pour évaluer les charges liées à ces ressources, il faudra consulter le montant figurant sur les factures disponibles dans le service des approvisionnements.

Le code retenu pour les charges de consommables et fournitures communes est CCC et CCS pour les charges et consommables de fournitures spécifiques.

La répartition des consommables et fournitures est présentée en annexe 7

5.2.1.5 Les équipements

Les charges d'équipement concernent tous les équipements utilisés pour le fonctionnement du DO. Nous n'avons pas pu obtenir une liste précise des équipements du DO. Toutefois, grâce à l'inventaire réalisé lors de l'évaluation des consommations en électricité et à l'analyse des tableaux d'amortissement des immobilisations fournies par le service comptable, nous obtenons les dotations aux amortissements de chaque équipement du DO.

Par ailleurs, certains équipements tels que les scanners, l'imprimante et les climatiseurs sont utilisés en commun. Pour les besoins de notre étude, ces charges peuvent être réparties entre le nombre d'utilisateurs.

Le code retenu pour les charges d'amortissement des équipements est CAE

La répartition des équipements entre les utilisateurs est présentée en annexe 8

5.2.1.6 Le coût du transport

Pour livrer les factures, les agents de liaison utilisent deux (02) motos. La charge totale liée à ce transport est obtenue par addition de l'ensemble des charges que l'usage des motos génère. Ainsi nous additionnerons les frais de carburant, les frais d'entretien, les frais d'assurance et la dotation aux amortissements.

Les déplacements professionnels du personnel du DO sont habituellement effectués avec le véhicule de service. Toutefois ce dernier est aussi utilisé par d'autres agents de GAINDE 2000 à des fins professionnelles. Pour obtenir la quote-part réservée aux DO, nous additionnons l'ensemble des charges liées à l'utilisation de cette ressource. Ensuite nous calculons le pourcentage de temps réservé aux activités du DO. Et enfin pour obtenir la valeur monétaire, nous multiplions le pourcentage de temps du DO par la somme des charges générées par l'usage du véhicule.

Par ailleurs, certains déplacements sont faits en taxi. Dans ce cas nous avons consulté les charges qui sont directement rattachables à l'activité. Les montants pourront être retrouvés sur les bons de caisse disponibles dans le service Trésorerie.

Le code retenu pour le coût du transport est *FDT*.

L'annexe 9 récapitule la répartition du coût du transport entre les activités.

5.2.1.7 La maintenance

La maintenance du parc informatique de GAINDE 2000 est assurée en interne par les techniciens du service Réseau et Système de la DTE. L'absence de fiches d'intervention n'a pas permis d'obtenir les informations concernant les interventions des techniciens dans le DO. Toutefois, nous pouvons retenir le temps moyen réservé aux interventions dans le DO. Pour le calcul des charges, nous retiendrons les charges salariales des techniciens qui seront allouées proportionnellement aux heures d'interventions dans le DO. Les charges des consommables utilisées seront obtenues du service des approvisionnements. Elles sont directement affectées aux activités.

Nous avons retenu la codification *FDM* pour cette ressource.

5.2.1.8 Le téléphone

Ces frais sont repartis selon la consommation mensuelle de chaque poste. Etant donné que chaque mois un crédit est alloué à chacun des postes du DO le montant des consommations figure sur le fichier d'attribution de crédit du service des approvisionnements.

Nous avons retenu la codification FDT pour les frais de téléphone.

5.2.1.9 Les services Administratifs

Les frais des services administratifs sont les charges générées par les services administratifs de GAINDE 2000. Ces charges sont composées des salaires du personnel de la DAF (sauf celui de la responsable facturation et recouvrement dont les charges sont directement rattachables au DO), du RH, du contrôleur de gestion, de l'Administrateur Général, majorées des charges matérielles (électricité, eau, téléphone, transport, amortissement etc.) générées par les services administratifs.

GAINDE 2000 ne disposant pas de comptabilité analytique, nous pouvons répartir équitablement la somme de ces charges entre l'effectif de l'entreprise.

Ensuite pour obtenir le montant correspondant à chaque activité, nous multiplierons le coût unitaire d'une personne par le nombre de personne réalisant l'activité.

Le code pour ces frais est FSA

5.2.1.10 Les promotions

Les frais de promotion sont les charges générées par les actions de promotions des prestations offertes par GAINDE 2000. Ces charges sont déclinées en frais de voyage et de déplacement et en frais de publicité. GAINDE 2000 ne disposant pas d'un service marketing, nous pouvons prendre le cumul des charges de publicité et des frais de déplacement global que nous répartirons entre les produits de GAINDE 2000. Cette répartition sera faite au prorata du nombre de déplacements et de campagnes publicitaires effectuées pour chacun des produits de GAINDE 2000. Les justifications des déplacements peuvent être retrouvées dans les Ordres de mission.

Enfin, pour obtenir le montant correspondant à chacune des prestations ORBUS, il faut diviser la quote-part du produit ORBUS entre les prestations de ce dernier.

Nous avons retenu comme code FDP.

Le tableau 7 suivant récapitule les codes des charges utilisées.

Tableau 7 : Récapitulatif de la codification des charges

N°	Charges	Codification
1	Personnel permanent	FPP
2	Personnel temporaire	FPT
3	Transport	FDT
4	Maintenance	FDM
5	Service administratif	FSA
6	Promotion	FDP
7	Local et entretien	CLE
8	Consommable non stockables	CFN
09	Equipements	CAE
10	Consommable et fourniture communes	CCC
11	Consommable et fourniture spécifiques	CCS
12	Téléphone	CDT

Sources : **Nous-mêmes**

5.2.2 Répartition des ressources consommées entre les activités

Cette étape consiste à rattacher les ressources aux activités qui les ont consommées pour avoir le coût total par activité.

Le mode de rattachement des ressources aux activités dépend de la nature de la ressource. En effet, si la ressource est directe c'est-à-dire consommée par une seule activité, elle est directement affectée à cette dernière. Mais si une ressource est utilisée par plusieurs activités, elle est répartie entre ces dernières par le biais des inducteurs de niveau 1 ou inducteurs de ressources.

Le premier point de cette partie est l'identification des inducteurs de ressources et le second point est la valorisation des activités.

5.2.2.1 Identification des inducteurs de ressources

Les inducteurs de ressources servent à rattacher les ressources aux activités. Dans le cas du DO il s'agit des ressources humaines, du coût du transport, des services administratifs etc. L'identification des inducteurs a été effectuée lors des interviews des agents et de l'observation. Le tableau 8 présente le récapitulatif des inducteurs possibles et des inducteurs retenus.

Tableau 8 : Récapitulatif des inducteurs de ressources

Ressources	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus	Justification du choix
Main d'œuvre	Temps consacré à chaque activité, nombre de dossiers traités	Temps consacré à chaque activité	On peut chronométrer le temps passé à réaliser une activité
Transport	Nombre d'abonnés, Nombre de Km parcourus, consommation moyenne	Le nombre d'abonnés	Le nombre d'abonnés est connu
Maintenance	Nombre d'intervention, temps moyen consacré à une intervention	Temps moyen consacré à une intervention	Les interventions sont semblables, le temps moyen pour une intervention est connu.
Service administratif	HMOD, effectif, nombre d'activités	L'effectif	L'effectif est plus illustratif parce que l'activité des services administratifs dépend de l'effectif de l'organisation

Promotion	Le nombre d'activités, le nombre de produits GAINDE 2000	Le nombre de produits de GAINDE 2000	Plus il ya de plus produits, plus les charges de promotion sont utilisés
Local et entretien	Surface utilisée, nombre de dossiers traités	surface utilisée	Plus illustratif
Consommable non stockables	KWh	KWh	Plus illustratif
Equipements	Nombre d'utilisateurs,	Nombre d'utilisateurs	Plus illustratif
Consommable et fourniture communes	Effectif, nombre de dossiers traités	Effectif	Les dossiers reçus peuvent avoir un traitement différent et donc ne pas consommer la même quantité de fournitures

Sources : Nous-mêmes

5. 2.2.2 Allocation des ressources aux activités

L'allocation des ressources aux activités s'effectue en additionnant le coût des différentes ressources qui concourent à leur réalisation. Cette étape aboutie à la connaissance du coût total des ressources consommées par une activité.

Dans le cadre de l'allocation des ressources aux activités du DO, nous pouvons appliquer deux modes de rattachement des ressources. Premièrement, si la ressource est utilisée par une seule activité, le mode de rattachement à cette dernière est direct. C'est par exemple le cas des frais de publicité et des frais de déplacement, qui sont directement rattachés à l'activité « Gérer la promotion d'ORBUS ».

Par contre, si les ressources sont utilisées par plusieurs activités, nous utiliserons un inducteur de ressources trouvé dans la section précédente. C'est cet inducteur qui servira de mesure. A titre d'exemple, la répartition des frais du personnel entre les différentes activités se fera à l'aide de l'inducteur « temps consacré à chaque activité ».

Le tableau suivant présente la matrice Activités/Ressources.

Tableau 9 : Matrice Activités/Ressources

CHARGES \ ACTIVITES	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A21	A22	A23	A24	A25	A26	A31	A32	A4
	Personnel permanent	■	■	■	■	■		■	■	■	■	■	■	■	■	■
Personnel temporaire		■	■		■	■		■		■			■			
Transport	■							■					■	■		■
Maintenance	■	■		■	■	■	■	■	■		■		■	■		
Service administratif	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Publicité																■
Déplacements																■
Location et entretien	■	■	■	■	■		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Consommable non stockables	■	■	■	■	■		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Amortissement équipements	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Consommables et fournitures communes	■		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■		■	■	
Consommables et fournitures spécifiques		■	■			■	■	■	■	■			■			
Téléphone	■	■	■	■	■		■	■	■	■	■	■	■	■		■

Sources : Nous même

5.3 Rattachement des activités aux objets de coûts

Le rattachement des activités aux objets de coûts consiste d'une part à identifier les inducteurs d'activités et d'autres part de proposer un modèle de calcul des coûts de revient des objets de coûts. Pour le rattachement des activités aux objets de coût nous avons choisi comme Objets de coûts « la délivrance d'un ECO à un abonné » et la délivrance d'un ECO à un client ponctuel »

Le tableau ci-dessous présent la matrice Activités/Objet de coûts.

Tableau 10 : Matrice Activités/Objets de coûts

CODES	ACTIVITES	OBJETS DE COUTS	
		Délivrance d'un ECO à un abonné	Délivrance d'un ECO à un client ponctuel
A11	Gérer les souscriptions à ORBUS		✓
A12	Créer les dossiers ORBUS	✓	✓
A13	Assister les clients	✓	✓
A14	Gérer le retrait des dossiers certifiés	✓	✓
A15	Initialiser les dossiers ORBUS	✓	✓
A16	Traiter les dossiers ORBUS	✓	✓
A17	Certifier les dossiers ORBUS	✓	✓
A21	Assurer la maintenance du parc informatique	✓	✓
A22	Gérer les paiements des clients	✓	
A23	Assister la gestion administrative du DO	✓	✓
A24	Gérer la facturation		✓
A25	Gérer le recouvrement des créances		✓
A26	Gérer la livraison des factures		✓
A31	Gérer le département	✓	✓
A32	Gérer la performance du département	✓	✓
A4	Assurer la promotion d'ORBUS	✓	✓

Source : Nous-mêmes

5.3.1 Identification des inducteurs d'activités

Cette phase consiste à recenser les inducteurs d'activités. Ces inducteurs sont des unités d'œuvre qui permettent de mesurer la consommation des activités par les objets de coût. L'identification des inducteurs a été faite durant la phase d'interview, d'observation et avec l'analyse des fiches d'activités.

Tableau 11 : Récapitulatif des inducteurs d'activités

Codes	Activités	Inducteurs Possibles	Inducteurs retenus	Justification du choix
A11	Gérer les souscriptions à ORBUS	- Nombre de clients reçus, - Nombre de demandes de souscription reçues	Nombre de demandes de souscription reçues	Plus illustratif
A12	Créer les dossiers ORBUS	- Nombre de clients reçus, - Nombre numéros ORBUS créés, - Nombre de dossiers créés	Nombre de numéros ORBUS créés	Un client peut créer plusieurs dossiers ORBUS avec des numéros différents
A13	Assister les clients	- Nombre de clients reçus dans le Help Desk, - Nombre d'appels reçus, - Nombre de dossiers traités.	Nombres de dossiers traités	Plus illustratif
A14	Gérer le retrait des dossiers certifiés	- Nombre de dossiers retirés, - Nombre de dossiers certifiés, - Nombre de clients souhaitant retirer leur dossier	Nombre de documents certifiés	Chaque document certifié fait l'objet d'un enregistrement. Et donc moins il ya de documents, moins la charge de travail est élevée.
A15	Initialiser les dossiers ORBUS	- Nombre de dossiers initialisés, - Temps consacré à saisir un article d'une facture, - Nombre d'articles à saisir	Nombre d'articles à saisir	L'initialisation des dossiers consiste particulièrement à la saisie des articles figurant sur les factures. Le volume des articles est donc déterminant dans la valorisation de cette activité
A16	Traiter les dossiers ORBUS	- Nombre de documents à délivrer, - Nombre de dossier reçu	Nombre de documents à délivrer	Le nombre de documents délivrés permet d'apprécier le coût d'un document délivré

A17	Certifier les dossiers ORBUS	- Nombre de documents à certifier, - Nombre de dossier	Nombre de documents à certifier	Les dossiers sont composés d'un nombre variable de document. Cet inducteur ne peut donc pas nous permettre de mesurer l'activité lui-même étant dépendant d'une autre variable
A21	Assurer la maintenance du parc informatique	- Nombre de pannes, - Nombre d'interventions du matériel informatique, - Temps consacré aux interventions	Temps moyen consacré à chaque type d'intervention	Permet d'évaluer le coût des interventions dans le DO
A22	Gérer les paiements des clients	- Nombre de client, - Nombre de dossiers ouverts	Nombre de dossiers ouverts	Chaque dossier ouvert fait l'objet d'un paiement et d'une facture
A23	Assister la gestion administrative du DO	- Effectif - Temps consacré à chaque activité	Effectif	Plus le personnel est nombreux plus le volume de travail augmente
A24	Gérer la facturation	- Nombre de factures émises, - Nombre d'abonnés	Nombre de factures émises	Permet d'avoir le coût d'une facture émise
A25	Gérer le recouvrement des créances	- Volume des créances par rapport au CA, - Nombre de relance client	Nombre de relances client	Permet d'avoir le coût d'une relance. On peut avoir le nombre de relance grâce au listing des appels téléphoniques
A26	Gérer la livraison des factures	- Nombre de factures émises, - Nombre de facture à livrer	Nombre de factures à livrer	Les factures émises ne sont pas toutes livrées chez le client
A31	Gérer le DO	- Effectif réel - Temps consacré à chaque activité	Effectif réel	Plus illustratif
A32	Gérer la performance du département	- Nombre de rapports publiés - Nombre d'indicateurs de performance à faire - Nombre d'activités	Nombre de rapports publiés	Permet d'avoir le coût d'un rapport d'activités d'ORBUS
A4	Assurer la promotion d'ORBUS	- Nombre de déplacements effectués, - Nombre d'évènement auxquels assiste GAINDE 2000	Nombre d'évènements auxquels assiste GAINDE 2000	Permet d'avoir le coût moyen d'un évènement promotionnel

Sources **Nous-mêmes**

Dans une optique de calcul de coût avec des données, la phase d'identification des inducteurs est suivie de leur quantification (détermination leur volume) et du calcul du coût unitaire d'un inducteur. Pour ce faire, il faut déterminer le volume d'un inducteur et le coût annuel de l'activité pour la même période. Le coût unitaire de l'inducteur sera égal au rapport entre le coût annuel de l'activité et le volume de l'inducteur.

Prenons par exemple l'activité de structure A31 « Gérer le DO » en 2008. À l'aide de l'inducteur « effectif » défini on peut déduire le coût de gestion d'une personne du DO en divisant le coût annuel X FCFA de 2008 par l'effectif du DO, 18 personnes de cette même période.

Le choix des inducteurs de coût et le calcul de leur coût unitaire achevé, l'étape suivante est le calcul du coût de revient des objets de coût.

5.3.2 Calcul du coût de revient des objets de coûts.

Avant de calculer le coût de revient des objets de coût, il faudrait d'abord les définir. Dans le cas du DO nous pouvons choisir comme objets de coût les prestations offertes aux clients ORBUS. Le montant du chiffre d'affaire généré par chaque prestation ou la valeur ajoutée de chaque prestation pourrait constituer un critère décisif dans le choix des prestations qui feront l'objet d'un calcul de coût.

L'analyse des résultats de l'année 2009 par exemple, nous montre que la prestation « délivrance d'édition certifiée aux abonnés » représente 80 % du chiffre d'affaire d'ORBUS contre 4% pour la prestation « livraison des dossiers ». Aujourd'hui si le critère CA est retenu il serait plus intéressant pour GAINDE 2000 de calculer le coût de revient de la première prestation.

Une fois les objets de coût définis, le calcul du coût de revient pourra se faire à l'aide du tableau 12 suivant :

Tableau 12 : Modèle de calcul du coût de revient d'un objet de coût.

ACTIVITES	INDUCTEURS	COÛT UNITAIRE DE L'INDUCTEUR	NOMBRE D'INDUCTEURS	COÛT TOTAL DE L'ACTIVITE
A12		X12	1	X12*1
A13		X13	2	X13*2
A14		X14	3	X14*3
COÛT TOTAL				X12*1+X13*2+X14*3

Source : Nous-mêmes

5.4 La contribution de l'ABC à l'ABM

Les apports de la méthode ABC dépassent largement le champ de calcul des coûts et touchent beaucoup plus aux possibilités de diagnostic et plus loin de pilotage de l'entreprise. C'est ainsi que nous parlerons du modèle ABC/ABM.

L'ABM ou la gestion par activités est un prolongement de l'ABC. Cette méthode rassemble l'ensemble des actions qui peuvent être mises en œuvre par une entreprise pour améliorer la performance de ses activités et processus. Elle procède par une approche par processus pour comprendre les causes des coûts et mettre l'accent sur un redéploiement et une utilisation optimale des ressources. Elle permet à terme d'identifier les activités utiles pour le client et l'organisation et d'en accroître la valeur ajoutée.

Dans le cadre de la mise en place d'une approche ABM au sein du DO, nous allons suivre trois étapes à savoir:

1. l'analyse des activités,
2. l'analyse des facteurs de causalité,
3. la mesure et l'amélioration de la performance.

5.4.1 L'analyse des activités

L'objectif de cette phase est de comprendre pourquoi une activité est réalisée et la manière dont elle l'est. Dans cette section, trois types d'analyses seront faites : l'analyse typologique par nature des activités, le classement des activités en fonction de leur valeur ajoutée, et l'identification des activités consommatrices de ressources.

5.4.1.1 Analyse typologique par nature

Selon De Rongé (1998), l'analyse typologique par nature des activités consiste à classer les activités en quatre types qui obéissent à une logique propre et qui réclament en conséquence un type de gestion différencié.

- ✓ Les activités de conception : Il s'agit des activités d'étude, de méthode, de développement et d'organisation etc. qui sont le plus souvent menées par le département ou la fonction recherche et développement avant d'entamer le cycle de production. La mesure de leur performance économique absolue est difficile car cette dernière se mesure essentiellement à travers les autres activités qui auront lieu plus tard.

Prenons par exemple l'activité A31 « gérer le DO » qui consiste en particulier à élaborer des stratégies pour assurer la qualité des autres activités. La performance de cette activité ne pourra être mesurée que lorsque les autres activités auront été réalisées. C'est donc une activité de conception.

- ✓ Les activités de réalisation : Les activités de réalisation sont des activités ayant une nature répétitive et leurs résultats sont facilement identifiables et mesurables. C'est le cas des activités de production (A1) telles que l'activité A11 « gérer les souscriptions » ou l'activité A16 « traiter les dossiers ORBUS ».
- ✓ Les activités de maintenance : Il s'agit des activités qui s'occupent de l'entretien et du développement du capital économique de l'entreprise. C'est par exemple l'activité A21 « assurer la maintenance du parc informatique » qui s'assure du bon fonctionnement du parc informatique.
- ✓ Les activités discrétionnaires : Ce sont des activités à caractère non récurrent et qui sont décidées au coup par coup. Nous avons par exemple l'activité A4 « Assurer la promotion d'ORBUS », qui est exécutée en fonction des campagnes.

Le second type de classement des activités est *le classement par destination*. Ce type de classement fait la distinction entre *les activités primaires* directement rattachables à l'objet de coût et *les activités secondaires* qui servent de support aux activités primaires. Pour mesurer la performance de cette dernière catégorie, il faudrait identifier une unité d'œuvre. Dans le cas du

DO de GAINDE 2000, l'activité A23 « assister la gestion du DO » est un exemple d'activité secondaire parce qu'il sert de support aux autres activités.

Le tableau suivant récapitule le classement des activités du DO en fonction de leur typologie et de leur destination.

Tableau 13 : Classement des activités

TYPOLOGIE PAR NATURE				CLASSEMENT PAR DESTINATION	
Conception	Réalisation	Maintenance	Discretionnaires	Primaires	Secondaires
A32 ; A31	A11 ; A12 ; A13 ; A14 ; A15 ; A16 ; A17 ; A22;	A21 ; A23 ; A24 ; A25 ; A26	A4	Toutes les activités de production (A11...A17)	Les classes A2, A3 et A4

Sources : **Nous-mêmes**

L'analyse de ce tableau montre que le classement des activités en fonction de leur nature présente un déséquilibre. Nous avons par exemple deux activités de conception contre 8 activités de production. Ceci se justifie certainement par le rôle du DO qui est d'assurer la production du système ORBUS.

Cependant, le classement par destination présente meilleur équilibre entre les activités primaires (activité de production) et les activités secondaires (activités supports, de structure, d'échanges de services).

5.4.1.2 Les activités à valeur ajoutée

Une activité à valeur ajoutée est perçue comme une activité qui augmente l'intérêt du client (interne ou externe) pour le produit ou pour le service. Tandis qu'une activité sans valeur ajoutée résulte de l'organisation de l'entreprise.

Les activités à valeur ajoutée peuvent être classées en trois catégories :

- ✓ Les activités et les opérations à valeur ajoutée pour le client : ce sont des activités qui procurent satisfaction aux clients. Ces activités doivent être réalisées mieux que les concurrents ;

- ✓ Les activités et les opérations de support à valeur ajoutée pour le client qui sont des opérations non visibles par le client mais qui contribuent à garantir une qualité au processus : ces activités sont à conserver et l'optimisation de leur coût et de leur efficacité doit rester une quête permanente ;
- ✓ Les activités et opérations sans valeur ajoutée, qui ne peuvent être valorisées auprès du client ; ces activités sont à réduire, à sous traiter voire à éliminer.

Dans le cadre du DO les activités telles qu'A26 « gérer la livraison des factures » ou encore A13 « Assister les clients » sont perçues comme utiles pour le client et donc sont des activités à valeur ajoutée pour le client.

Par contre les activités A21 « Assurer la maintenance » ou A23 « assister la gestion administrative du DO » sont des activités support sans valeur ajoutée pour le client.

Une activité à valeur ajoutée est vue comme une activité qui augmente l'intérêt du client (interne ou externe) pour le produit ou pour le service. Tandis qu'une activité sans valeur ajoutée résulte de l'organisation de l'entreprise.

5.4.1.3 L'identification des activités consommatrices de ressources

Dans le cadre de la mise en place d'une approche ABM dans le DO, nous pouvons classer dans un tableau les activités en fonction de leur niveau de dépense en ordre décroissant. Ce tableau pourra se présenter sous la forme suivante :

Tableau 14 : Modèle de calcul des activités consommatrices de ressources

ACTIVITES	COUT DE REVIENT	POURCENTAGE	POURCENTAGE CUMULE
A11			
A12			
A13			
Etc.			

Source : Nous-mêmes

L'analyse de ce tableau fait ressortir le pourcentage des activités qui consomment plus de ressources. En d'autres termes, l'identification des activités consommatrices de ressources permet de donner une vision plus centrée sur l'utilité des consommations de ressources. Une analyse du volume des ressources consommées pour chaque activité, conduira à la recherche des facteurs explicatifs de consommation et à des suggestions pour une optimisation des ressources.

5.4.2 L'analyse des facteurs de causalité

Après avoir identifié les activités non essentielles et les activités mal exécutées, nous analyserons le fait déclencheur ou l'inducteur d'activités. La compréhension des causes permettra à terme d'éliminer le dysfonctionnement.

Considérons par exemple l'activité A24 « gérer la livraison des factures », comme une activité mal exécutée, parce que les factures sont souvent livrées en retard, et à valeur ajoutée pour le client.

Les facteurs causaux de la mauvaise exécution sont d'une part, le retard accusé lors de l'impression des factures (activité A24) qui consiste à imprimer et à mettre sous enveloppe les factures et d'autre part, la mauvaise organisation de la livraison. C'est en réorganisant l'activité A24 et l'organisation du service livraison qu'on supprimera les facteurs causaux et que la gestion de l'activité en sera ainsi améliorée

5.4.3 La mesure et l'amélioration de la performance

Un système de mesure de performances doit stimuler les efforts d'amélioration dans les domaines clés de l'organisation. Cette troisième étape de l'ABM dans le cadre du DO consiste à évaluer l'efficacité et l'efficience de la gestion du processus de délivrance des éditions certifiées ORBUS. Ceci passe par la détermination de la mission avec la communication des objectifs et la définition des indicateurs de performance de chaque activité. Le tableau suivant récapitule les indicateurs identifiés de chaque activité du processus en fonction des objectifs à atteindre.

Tableau 15 : Récapitulatif des indicateurs de performance des activités du processus de délivrance des ECO

CODE	ACTIVITES	OBJECTIFS A ATTEINDRE	INDICATEURS DE PERFORMANCE
A11	Gérer les souscriptions à ORBUS	Réduire les délais de traitement d'une demande de souscription	Délais de traitement d'une demande de souscription
A12	Créer les dossiers ORBUS	Augmenter le nombre de dossier ORBUS créés	Nombre de dossiers créés
A13	Assister les clients	-Réduire les délais de traitement des réclamations client - Réduire le nombre de dossiers en souffrance	- Délais de traitement d'une réclamation client - Nombre de dossiers en souffrance
A14	Gérer le retrait des dossiers certifiés	Augmenter le nombre de dossiers retirés	Nombre de dossier retirés/jour
A15	Initialiser les dossiers ORBUS	- Réduire les délais d'initialisation des documents - Réduire le nombre d'erreurs de saisie	- Nombre de dossiers initialisés/Jour - Nombre de dossiers retournés à la saisie pour modification
A16	Traiter les dossiers ORBUS	- Réduire les délais de traitement des documents - Augmenter le nombre de document traité /jour	- Nombre de documents délivrés/jour - Temps moyen de traitement des documents
A17	Certifier les dossiers ORBUS	Augmenter le nombre de dossier certifié par jour	Nombre de document certifiés/jour
A21	Assurer la maintenance du parc informatique	Assurer le bon fonctionnement du parc informatique	Nombre de pannes
A22	Gérer les paiements des clients	Réduire le nombre d'erreurs de caisse	Nombre d'erreurs de caisse
A24	Gérer la facturation	-Edition des factures dans les meilleurs délais - Respecter les clauses de facturation	- Délai d'émission des factures, - Nombre de réclamations client ayant trait aux erreurs de facturation

A25	Gérer le recouvrement des créances	Recouvrement des créances	Taux de recouvrement des créances
A26	Gérer la livraison des factures	Réduire les délais de livraison des factures	Nombre de plaintes des clients ayant reçu leurs factures en retard
A31	Gérer le département	Augmenter la productivité des agents	Taux d'absentéisme, délais de traitement des activités
A32	Gérer la performance du département	Réduire les délais de traitement d'un dossier ORBUS	Temps moyen de traitement d'un dossier ORBUS
A4	Assurer la promotion d'ORBUS	Augmenter le nombre d'utilisateurs d'ORBUS	Nombre de nouveaux clients ORBUS

Sources : Nous-mêmes

En résumé, nous retiendrons que la conception d'un système de comptabilité par activité se fait en 4 étapes majeures.

La première étape est l'identification des activités qui a permis de répertorier les 16 activités constitutives du processus de délivrance d'une édition certifiée ORBUS. Ces activités ont été décrites de manière exhaustive dans un dictionnaire d'activités. Dans la seconde étape, nous avons identifié les ressources consommées par les activités et les inducteurs de ressources.

Dans la troisième étape, nous avons proposé une méthode d'allocation rationnelle des ressources aux activités par le biais des inducteurs de ressources identifiés.

A la suite de cette étape, nous avons présenté en quatrième étape la méthode de calcul des coûts de revient des objets de coûts à partir des inducteurs d'activités. Ces inducteurs préalablement identifiés en début d'étape servent à mesurer les activités d'une part et à rattacher les activités aux objets de coût d'autre part.

Enfin, cette étape nous a conduits à la cinquième qui consistait à l'extension de l'ABC vers l'ABM ou Gestion par activités. Cette dernière étape nous permis de présenter la méthodologie de mise en place d'une gestion par activités au sein du DO et l'identification de quelques indicateurs de performances des activités du processus de délivrance des éditions certifiées ORBUS.

5.5 SUGGESTIONS

Au terme de nos travaux, il nous paraît important de formuler à l'endroit des dirigeants de GAINDE 2000 des suggestions spécifiques relatives à la mise en œuvre de l'ABC/ABM et des suggestions générales. Les suggestions générales sont une contribution à l'amélioration du fonctionnement de GAINDE 2000.

5.5.1 Suggestions de mise en œuvre de la méthode ABC/ABM

L'ABC est une méthode complexe dont la mise en place nécessite des préalables. Afin de faciliter son implémentation, nous suggérons à GAINDE 2000 :

- de préparer un projet pilote de mise en œuvre de l'ABC/ABM dans un service ou un département (le DO dans notre cas). Ce projet permettrait non seulement d'obtenir des résultats rapidement, mais surtout de noter toutes les difficultés rencontrées et d'y apporter des mesures palliatives avant l'élargissement du projet à l'ensemble de l'entreprise ;
- d'associer tout le personnel à la mise en place de la méthode ABC. L'objectif de cette démarche sera de favoriser son appropriation par l'ensemble de l'entreprise. Ceci reviendrait premièrement à créer un comité de pilotage hétérogène (Agents et managers du service client, Contrôleur de gestion, représentant des autres directions, consultants etc.). Ensuite, il s'agira d'interviewer directement les opérationnels pour avoir le moins de biais possibles lors de la compilation des données ;
- de communiquer la finalité du projet ABC aux intervenants ;
- de compléter l'ERP actuellement utilisé par un module ABC dédié au calcul des coûts par les activités.

5.5.2 Suggestions générales

Ces suggestions sont adressées à l'endroit de l'Administration Générale de GAINDE 2000, du service Contrôle de Gestion, du service des Ressources Humaines, de la DAF et du personnel d'encadrement du Département des Opérations.

5.5.2.1 A l'endroit de l'Administration Générale

Nous suggérons à l'Administration Générale de GAINDE 2000 :

- de poursuivre dans un court terme les travaux de conception d'une comptabilité ABC en calculant et en analysant le coût des objets de coûts (processus, prestations, client etc.) du DO. Les coûts de revient et les résultats des analyses ainsi obtenus permettront premièrement d'apprécier la rentabilité des prestations du DO. Ensuite, ils serviront à identifier l'utilité des activités pour les clients et le DO. Enfin, ils permettront de mettre en place une politique de pricing fondée sur des données quantifiables ;
- d'étendre la mise en place de l'ABC à toute l'entreprise. Sur la base de ce travail, l'élargissement du projet pilote à toute l'entreprise pourra se révéler utile pour le calcul de la rentabilité de chaque prestation offerte par GAINDE 2000 d'une part et l'appréciation des processus actuels d'autre part ;
- d'envisager l'utilisation d'un tableau de bord général élaboré par le Contrôleur de gestion. Ce tableau de bord général permettra au management de suivre la performance de chacune des activités et prestations de l'entreprise ;
- d'allouer des primes de productivité au personnel. Cette allocation pourrait se faire au prorata des indicateurs de performance et des recettes ;
- de doter le service de contrôle de gestion d'un assistant au contrôleur de gestion. Il assistera le contrôleur de gestion dans la réalisation de toutes ses tâches, le calcul des coûts et l'élaboration des tableaux de bord périodiques.

5.5.2.2 A l'endroit du service contrôle de gestion

Les suggestions à l'endroit de ce service sont de :

- mettre en place une comptabilité analytique. A défaut, calculer et faire l'analyse des coûts des prestations proposées par GAINDE 2000 ;
- actualiser l'inventaire des ressources matérielles mises à la disposition des employés ;
- proposer des tableaux de bord périodiques avec des indicateurs aux autres services. Ces derniers seront centralisés dans un tableau général tenu par le service contrôle de gestion. Exiger le remplissage régulier des tableaux de bords périodiques et proposer des sanctions contre les services qui ne respecteront pas cette démarche ;
- exiger l'utilisation complète du nouveau logiciel de gestion par le personnel de la DAF.

5.5.2.3 A l'endroit des ressources humaines :

- définir la politique de motivation du personnel, en proposant par exemple des primes de productivité en fonction de la performance ;
- revoir les fiches de poste du personnel afin que la fonction occupée par un agent soit en adéquation avec son profil ;
- envisager la reprise des sessions d'apprentissage de la langue anglaise et les étendre aux agents du Front office.

5.5.2.4 A l'endroit du DAF :

A l'endroit de la DAF, nous suggérons :

- d'exiger du personnel de la DAF l'utilisation du nouveau logiciel de gestion et mettre en place des sanctions contre les agents qui ne s'y conformeront pas ;

- d'envisager une relocation du DO dans des locaux plus grands. Envisager également la relocation du personnel d'encadrement du DO dans un local plus grand et à l'abri des nuisances sonores.

5.5.2.5 A l'endroit du personnel d'encadrement du Département des Opérations.

A l'endroit du personnel d'encadrement du DO, nous suggérons de :

- poursuivre la définition des principes de fonctionnement et d'organisation du DO et veiller à leur application ;
- exiger l'acquisition d'un outil téléphonique de dernière génération (relié à un logiciel) qui permet une meilleure gestion des informations prises lors de l'appel d'un client. Ceci permettrait de mieux gérer la relation client à travers une personnalisation du service rendu ;
- sensibiliser le personnel du DO sur les nuisances sonores provoquées par les conversations téléphoniques, les échanges avec les clients et les échanges entre eux. Mettre en place des règles concernant le respect du silence dans le DO et veiller à leur respect.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

A ce stade, nous pouvons affirmer que le Département des Opérations de GAINDE 2000 s'est révélé être le site idéal pour accueillir cette étude, car ce dernier est au cœur des opérations de production d'ORBUS et que son activité génère plus de 50% du chiffre d'affaires annuel de GAINDE 2000.

Globalement, la conception d'un système de comptabilité par activités pour le DO s'est déroulée sans grandes difficultés en dehors de l'inexistence ou l'indisponibilité de certaines données. Néanmoins la disponibilité des responsables et des techniciens a permis de contourner cette difficulté.

La conception d'un système de comptabilité par activités dans le Département des Opérations de GAINDE 2000 nous a permis d'identifier clairement les deux sous processus qui composent le processus de délivrance des éditions certifiées ORBUS. Nous avons pu, à partir de cette délimitation, répertorier les activités de ces sous processus et élaborer un dictionnaire des activités.

Cette étude nous a également permis de répertorier les ressources utilisées par le DO et de les rattacher aux activités qui les consomment.

Enfin grâce à cette étude, nous avons pu proposer des outils concrets pour le calcul et l'analyse des coûts de revient des prestations, clients ou encore processus du DO.

Ce travail étant le fruit d'une première réflexion sur l'utilisation de l'ABC pour calculer et analyser les coûts de revient dans le DO, les résultats dans certains cas peuvent présenter des insuffisances. Néanmoins, ce travail pourrait être un précieux support pour la mise en place d'un système de calcul des coûts au sein du DO et de GAINDE 2000.

CONCLUSION GENERALE

Dans un environnement économique mondial marqué par l'accélération de l'innovation technologique, l'accroissement de la concurrence et l'instabilité des marchés, l'utilisation des méthodes de comptabilité analytique traditionnelles s'est révélée insuffisante.

En effet, les nouvelles techniques de production ayant bouleversé la hiérarchie des charges en mettant fin à la suprématie des charges directes au bénéfice des charges indirectes largement supérieures, les systèmes de calcul des coûts alors utilisés ne permettaient plus d'obtenir des coûts de revient exacts. Par ailleurs, le modèle de comptabilité analytique traditionnel qui reposait sur une approche fonctionnelle de l'entreprise ne répondait plus aux nouvelles exigences des managers en termes de fiabilité et de conformité des informations.

C'est de ces faiblesses que le modèle de comptabilité analytique traditionnel s'est vu progressivement remplacé par le développement de méthodes nouvelles dont la méthode ABC (Activity Based Costing)

Par apposition au modèle traditionnel de comptabilité analytique qui repose sur une approche fonctionnelle, la méthode ABC s'appuie sur une approche processus qui suggère le découpage de l'entreprise en processus, en activités et en tâches. Ainsi, en ayant une vision transversale de l'organisation, l'ABC permet de faire un calcul des coûts plus juste et une analyse plus fine de ces derniers. Elle constitue de ce fait un outil d'aide à la décision bien plus pertinent pour les managers.

En ce qui nous concerne, le thème de notre mémoire nous a permis d'utiliser l'ABC dans le cadre de la conception d'un système de comptabilité par activités au sein du GIE GAINDE 2000.

Parti du constat selon lequel GAINDE 2000 a du mal à couvrir ses charges d'exploitation et à adopter une politique de pricing, nous avons suggéré la mise en place d'une comptabilité par activités. Cette dernière ne venant pas se substituer à l'actuel système comptable utilisé, lui permettrait d'une part de calculer ses coûts, et d'autre part d'avoir une vision analytique de son organisation et de ses prestations.

Cette étude étant une première réflexion à la mise en place d'un système de calcul des coûts à GAINDE 2000, nous avons pris pour pilote le Département des Opérations (DO) de l'entreprise. Le choix du DO a été motivé par la position clé qu'il occupe dans l'exploitation d'ORBUS et par l'importance des recettes que les prestations qu'il offre génèrent

La conception d'une comptabilité par activités au sein du DO nous a permis d'analyser les différents processus du département, d'élaborer un dictionnaire des activités, d'identifier les ressources consommées par les activités et de proposer des modèles de calcul des coûts des objets de coût. Ensuite, à partir des résultats obtenus, nous avons étendu l'ABC à l'Activity Based Management (ABM) ou la Gestion Par Activités (GPA).

L'ABM est une méthode de gestion qui permet de rechercher une amélioration de la capacité d'action des managers et une réallocation plus efficace des ressources vers les activités créatrices de valeur pour les clients et les actionnaires. Dans le cadre du DO, l'ABM nous a permis de proposer des méthodes d'analyses des activités et de mesure de la performance de ces dernières à travers notamment l'identification des indicateurs de performance des activités du DO.

La mise en œuvre de l'ABM, dernière étape de notre étude, nous a conduits à formuler des suggestions générales et spécifiques à l'endroit des managers de GAINDE 2000.

Les suggestions générales sont une contribution à l'amélioration de la gestion de GAINDE 2000. Elles concernent notamment la poursuite de cette étude, le suivi de la performance de l'organisation, l'environnement de travail et les conditions du personnel, l'utilisation du système d'information actuel.

Les suggestions spécifiques sont des pistes de réflexion pour la mise en place de l'ABC au sein de GAINDE 2000. En effet, la conduite d'un projet d'une telle envergure nécessite une bonne préparation avec notamment la mise en place d'un projet pilote, la constitution d'un comité de pilotage hétérogène ou encore l'acquisition d'un outil informatique dédié au calcul des coûts par la méthode ABC etc.

La conception d'un système de comptabilité par activités ne prétendant pas remplacer les projets de maîtrise des coûts en cours à GAINDE 2000, vient compléter ces derniers.

En effet, en proposant des outils de calcul des coûts, elle permet d'avoir une idée précise sur les prestations du DO, sur les activités qui y sont menées et sur les coûts des services offerts. Grâce aux informations ainsi obtenues les managers pourront porter une plus grande attention sur les processus et les prestations utiles et à valeur ajoutée autant pour les utilisateurs d'ORBUS que pour GAINDE 2000.

Enfin, la conduite d'un projet de mise en place d'une comptabilité par activités est soumise à de nombreuses contraintes telles que la résistance des employés au changement, la disponibilité des informations de bases, et la capacité de l'équipe projet à gérer la courbe d'apprentissage du projet. Il reviendra logiquement à l'équipe dirigeante actuelle de GAINDE 2000 de trouver des solutions pour contourner ces difficultés.

ANNEXES

ANNEXE 1 : Organigramme général

ANNEXE 2 : Organigramme du Département des Opérations

ANNEXE 3 : Fiche d'analyse des tâches

ANNEXE 4 : Dictionnaire des activités

ANNEXE 5 : Répartition des RH entre les activités

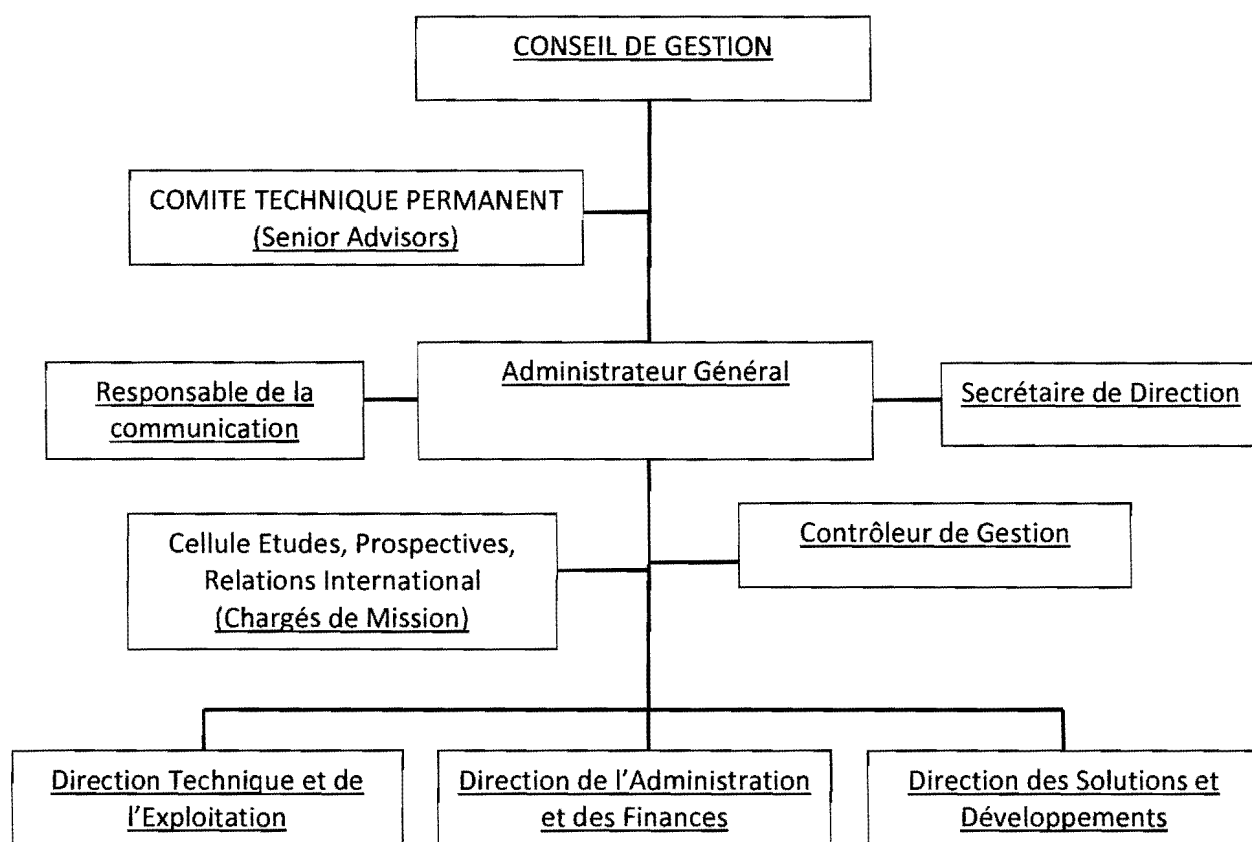
ANNEXE 6 : Répartition des fournitures entre les activités

ANNEXE 7 : Répartition des surfaces

ANNEXE 8 : Répartition des équipements entre les activités

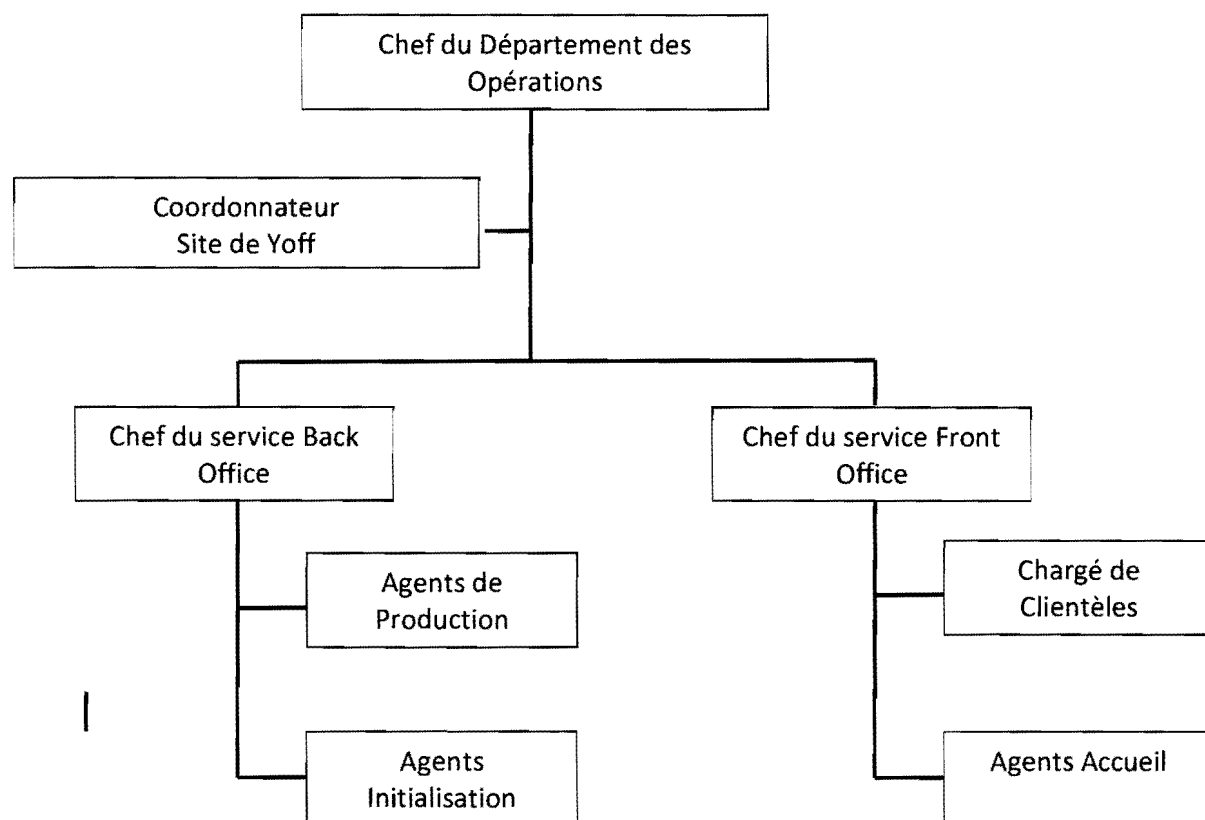
ANNEXE 9 : Répartition du coût du transport entre les activités

ANNEXE 1 : ORGANIGRAMME GENERAL



Source : GAINDE 2000 (2009)

ANNEXE 2 : ORGANIGRAMME DU DEPARTEMENT DES OPERATIONS



Source : GAINDE 2000 (2009)

ANNEXE 3 : Fiche d'analyse des tâches

FICHE DE TÂCHES

Date de création de la fiche:

Service :

Nom du responsable hiérarchique direct :

Libellé du Poste :

Titulaire du Poste :

1. INTITULE DU POSTE :

2. ACTIVITES /TACHES /TEMPS MOYEN

Description des activités et des tâches réalisées pour y parvenir.

⇒ Indiquer les différentes activités réalisées, ainsi que les tâches qui les composent.

⇒ Utiliser un verbe d'action (appliquer, réaliser, assurer, adapter, gérer, organiser, concevoir, appeler)

Important : préciser la nature des activités ou opérations : ex. : Initialiser un dossier, inscrire un client etc.

⇒ Pour plus de trois activités vous pouvez utiliser un second exemplaire de la fiche.

ACTIVITE 1:

N°	TACHES	TEMPS MOYENS

Source : Nous-mêmes

ANNEXE 4 : Dictionnaires des activités

Annexe 4.1 : Dictionnaire des activités du processus « Délivrance des ECO aux clients ponctuels »

N°	ACTIVITES	TACHES	ACTEURS
1	Créer les dossiers ORBUS	Faire remplir la fiche d'initialisation, vérifier la recevabilité du dossier, renseigner l'interface de création de compte ORBUS, attribuer un numéro ORBUS au client, envoyer le dossier au back office pour initialisation.	Agents dépôt - retrait
2	Gérer les retraits des dossiers certifiés	Vérifier la disponibilité du dossier sur l'écran, enregistrer la sortie du dossier dans le registre.	Agents dépôt - retrait
3	Initialiser les dossiers ORBUS	Répartir les dossiers sur l'interface D/R ORBUS, transmettre les dossiers aux agents d'initialisation, saisir les éléments de la facture pro forma sur l'interface ORBUS, scanner la facture	Agents d'initialisation, agents du Help desk
4	Traiter les dossiers	Délivrer les documents	Pôles
5	Certifier les documents délivrés	Vérifier la disponibilité des documents ORBUS délivrés, imprimer les documents, apposer l'Hologramme, transférer les dossiers aux services dépôt et retrait, Mettre les dossiers des abonnées sous enveloppe.	Agents de production, agent de liaison
6	Assurer la maintenance du parc informatique	Assurer le dépannage du matériel informatique, assurer la performance du Système d'information,	Techniciens
7	Gérer les paiements des clients	Enregistrer le paiement des avances contre reçu, imprimer les factures, enregistrer le paiement du reliquat, enregistrer le paiement des facture, Enregistrer le paiement de la formation	Caissière
8	Assister les clients	Recevoir le client, vérifier l'état des dossiers initialisés, aider le client à remplir la fiche d'initialisation	Assistantes client, Chef service Front Office
9	Assister la gestion du DO	Gérer les RH (paie, congé etc.), participer à la gestion quotidienne du DO, définir les orientations	DAF, RRH, AG, CG
10	Gérer le DO	Organiser et animer les réunions, définir les objectifs à atteindre, assurer la qualité du service, rédiger les documents de base, manager l'équipe, gérer les approvisionnements en fournitures et consommables de bureau	Chef du DO, Chef du service Front Office, Chef service Back Office
11	Gérer la performance du DO	Elaborer les statistiques journalières, assister aux réunions de coordination	Chef du DO, Chef du service Front Office, Chef service Back Office, agents du DO
12	Promouvoir le système ORBUS	Elaborer des stratégies de communication, promouvoir ORBUS	AG, assistante projet

Source : Nous-mêmes

Annexe 4.2 : Dictionnaire des activités du processus « Délivrance des ECO aux abonnés »

N°	ACTIVITES	TACHES	ACTEURS
1	Gérer les souscriptions à ORBUS	Informé le client, faire remplir la fiche de souscription, planifier l'installation du système, envoyer une lettre de transmission au client, coordonner la formation avec le Back office, former le client, aller former le client.	Chef service front office, Chef service Back office, techniciens
2	Créer les dossiers ORBUS	Faire remplir la fiche d'initialisation, vérifier la recevabilité du dossier, renseigner l'interface de création de compte ORBUS, attribuer un numéro ORBUS au client, envoyer le dossier au back office pour initialisation.	Agents dépôt retrait
3	Gérer les retraits des dossiers certifiés	Vérifier la disponibilité du dossier sur l'écran, enregistrer la sortie du dossier dans le registre.	Agents dépôt retrait
4	Initialiser les dossiers ORBUS	Répartir les dossiers sur l'interface D/R ORBUS, transmettre les dossiers aux agents d'initialisation, saisir les éléments de la facture pro forma sur l'interface ORBUS, scanner la facture	Agents d'initialisation, agents du Help desk
5	Traiter les dossiers	Délivrer les documents	Pôles
6	Certifier les documents délivrés	Vérifier la disponibilité des documents ORBUS délivrés, imprimer les documents, apposer l'Hologramme, transférer les dossiers aux services dépôt et retrait, Mettre les dossiers des abonnées sous enveloppe.	Agents de production, agent de liaison
7	Assurer la maintenance du parc informatique	Assurer le dépannage du matériel informatique, assurer la performance du Système d'information,	Techniciens
8	Assister les clients	Recevoir le client, vérifier l'état des dossiers initialisés, aider le client à remplir la fiche d'initialisation	Assistants client, Chef service Front Office
9	Assister la gestion du DO	Gérer les RH (paie, congé etc.), participer à la gestion quotidienne du DO, définir les orientations	DAF, RRRH, AG, CG
10	Gérer la facturation des abonnés ORBUS	Imprimer les factures échues, relancer par téléphone les clients débiteurs, élaborer les statistiques	Responsable facturation et recouvrement, Agents de liaison
11	Gérer le recouvrement des créances ORBUS	Relancer les clients débiteurs, bloquer les comptes débiteurs	Responsable de la facturation et recouvrement, Agent dépôt retrait
12	Gérer les livraisons des factures ORBUS	Mettre les factures des abonnées sous enveloppes, livrer les factures aux abonnés à la livraison	Agents de liaison
13	Gérer le DO	Organiser et animer les réunions, définir les objectifs à atteindre, assurer la qualité du service, rédiger les documents de base, manager l'équipe, gérer les approvisionnements en fournitures et consommables de bureau	Chef du DO, Chef du service Front Office, Chef service Back Office
14	Gérer la performance du DO	Elaborer les statistiques journalières, assister aux réunions de coordination	Chef du DO, Chef du service Front Office, Chef service Back Office, agents du DO
15	Promouvoir le système ORBUS	Elaborer des stratégies de communication, promouvoir ORBUS	AG, assistante projet

Source : Nous-mêmes

ANNEXE 5 : Répartition des ressources humaines entre les activités

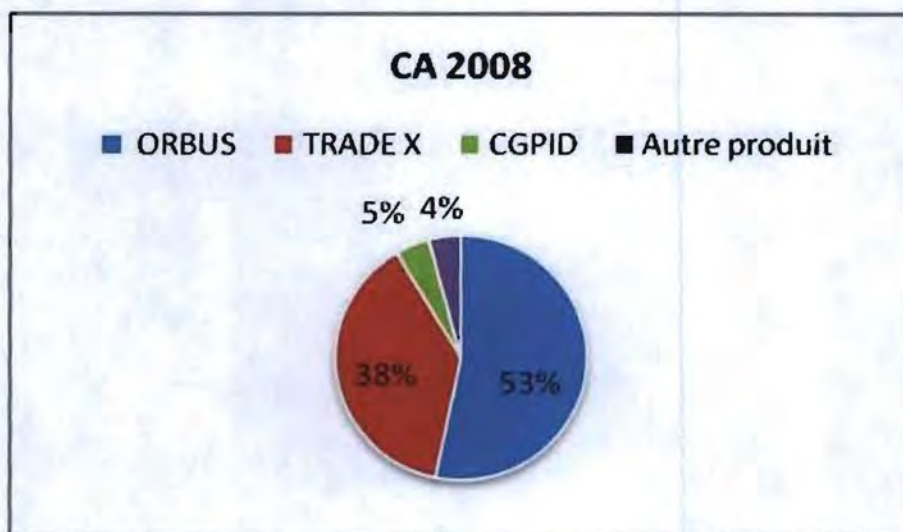
ACTIVITES RESSOURCES HUMAINES																
	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A21	A22	A23	A24	A25	A26	A31	A32	A4
Agents de Dépôt		✓		✓	✓											✓
Agents de saisie					✓											✓
Assistants clientèle			✓													✓
Responsable d'initialisation des dossiers					✓											✓
Agents de livraison											✓		✓			✓
Agent de production								✓								✓
Chef service Front Office	✓		✓		✓										✓	✓
Chef service Back office	✓														✓	✓
Chef service YOFF			✓												✓	✓
Chef du département															✓	✓
Responsable facturation												✓	✓			
Techniciens									✓							
Personnel administratif											✓					✓
Caissière										✓						

ANNEXE 6 : Répartition des fournitures entre les activités

ACTIVITES FOURNITURES																
	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A21	A22	A23	A24	A25	A26	A31	A32	A4
Fournitures non stockable (Electricité)	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Téléphone	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Fournitures et consommables de bureau communes	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Fournitures et consommables spécifiques	✓	✓					✓	✓	✓		✓		✓			

Source : Nous-mêmes

Figure8 : Configuration des recettes de GAINDE 2000



Source: GAINDE 2000 (2009)

En ce qui concerne les différentes prestations offertes par le DO, l'analyse des résultats de l'année 2008 montre que les recettes des prestations fournies aux abonnés du CF représentent plus de 99 % des recettes globales du DO pour la même période, viennent ensuite les services de livraison d'assistance technique, les souscriptions à ORBUS, les interventions techniques et la formation.

Notons que les recettes globales du DO ont augmenté de 13% entre 2008 et 2009. Ceci peut s'expliquer par l'augmentation du portefeuille des abonnés qui est passé de 300 abonnés à plus de 350.

Par ailleurs, les tarifs proposés sont abordables et attractifs pour les nouveaux utilisateurs ORBUS. Toutefois, la fixation des tarifs des prestations est soumise à l'appréciation du CGPID, ce qui limite la marge de manœuvre de DO et GAINDE 2000.

ANNEXE 9 : Répartition du coût du transport entre les activités

TRANSPORT	ACTIVITES															
	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A21	A22	A23	A24	A25	A26	A31	A32	A4
Motos													✓			
Véhicule de service	✓									✓				✓		✓
Taxi	✓															

Source : Nous-mêmes

GLOSSAIRE

Activité : Ensemble de tâche élémentaires, homogènes, réalisé par un individu ou un groupe et permettant de fournir un produit ou service à un client interne ou externe à partir des ressources

Inducteur d'activités ou de niveau 2 : Facteur explicatif de la variation essentielle de la consommation des ressources de l'activité. L'inducteur sert de moyen de mesure physique de l'activité.

Inducteurs de ressources ou de niveau 1: Unité de mesure des ressources effectivement utilisées dans l'exécution d'une activité

Processus : Chaîne d'activités qui permet de lier les ressources qui viennent des fournisseurs (interne ou externe) à des objets de coût qui sont des produits ou services destinés à des clients (interne ou externe)

Ressources : Ensemble des moyens humains, matériels, financiers disponibles pour obtenir des produits vendus ou des services offerts.

Tâche : Suite cohérentes d'opérations reliées entre elle et qui permettent de former des activités

BIBLIOGRAPHIE

LIVRES

1. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2004), *Contrôle de gestion*, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 719 pages.
2. BESCO PL & al (1997), *Contrôle de gestion et management*, Edition Monchrestiens, Paris, 553 pages.
3. BESCO PL et MENDOZA Carla (1994), *Le management de la performance*, Edition comptables Malesherbes, Paris, 288 pages.
4. BOISVERT Hugues et LAURIN Claude (2004), *La comptabilité de management*, 3^{ème} édition, édition ERPI, Québec, 539 pages.
5. BOUQUIN Henri (1993), *La comptabilité de gestion*, 3^{ème} édition, édition presse universitaires de France, Paris.
6. DE RONGE Yves (1998), *Comptabilité de gestion*, de Boeck Université, Paris, Bruxelles, 437 pages.
7. GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 719 pages.
8. GOUDALO C. (2002), *Mise en œuvre de la méthode de comptabilité par activités au service de laboratoire de l'hôpital de Grand Yoff*, Cesag, Dakar, 124 pages.
9. LORINO Philippe (1991), *le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activités*, édition DUNOD, Paris, 213 pages.
10. MELYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique*, 3^{ème} édition, Bréal, Paris, 287 pages
11. MENDOZA Carla et Eric CAUVIN (2001), *Coûts et décisions*, Gualino éditeur, Paris, 242 pages.
12. MEVELLEC Pierre (1995), *Le calcul des coûts dans les organisations*, Edition la Découverte, Paris
13. MYKITA Patrick et TUSZYNSKI Jack (2001), *Comptabilité de gestion : Détermination et analyse des coûts*, Edition FOUCHER, Paris

14. PENSARD Jacques (2000), *Réussir son projet système d'information*, Editions d'Organisation, Paris, 182 pages
15. RAVIGNON Laurent, *Mesure de la performance de la DSI par les activités et les processus*, 2010.
16. RENARD Jacques (2007), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 454 pages.
17. VENNINK David (2005), *La Gestion des Coûts basée sur les Activités : Méthode ABC*, Fidecia actualités, 28 pages

SITES INTERNET

18. CAM-I, *CAM-I Glossary*, <http://www.activitybasedmgmt.com/CAM-I.htm>, 2010
19. DELGUEDRE Stéphane, *l'ABC pour bien orienter sa stratégie*, <http://www.gagner-reussir.be/article/index.phtml?id=985>, 2010
20. DOUANES SENEGALAISES, *Réalisations*, <http://www.douanes.sn>, 2010.
21. FIDECIA, *La Gestion des Coûts basée sur les Activités : Méthode ABC*, www.fidecia.fr/actualites/reporting/Methode_ABC.doc, 2010
22. FOCUS DATA, *Tools for financial control and Growth*, www.abc-abm.com, 2010.
23. GAINDE 2000, système de dédouanement, <http://www.gainde2000.sn/informatique>
24. ICF, *The Investment Climate Facility for Africa, L'ICF et le Gouvernement du Sénégal annoncent une amélioration de plus au climat d'investissement*, www.icfafrica.com, 2010.
25. LEFEBRE Pascal & al, *Compte rendu sur la mise en place de la méthode ABC à la Société Générale*, http://www.a2consulting.fr/fileadmin/user_upload/_temp_/Article_ABC.pdf.
26. RAVIGNON Laurent, *Exemple d'application de la Méthode ABC*, www.Alphacen.fr, 2010.

AUTRES SOURCES

27. BALDELLON Michel (1996), L'entreprise étendue : apports de l'activity-based costing application à "l'efficient consumer response", *Management et logistique*, Vol 4 (n°2) : 9 pages
28. BAMBA Mohamed (2004), *Analyse des coûts des hospitalisations par la méthode ABC : Cas du service de neurologie de l'Hôpital de Fann*, CESAG, Dakar, 119 pages.
29. FOFANA Dramane, *Analyse et calcul des coûts des prestations d'un Institut de recherche et d'analyse médicales par la méthode ABC : Cas de l'Institut Pasteur de Côte d'Ivoire*, CESAG, Dakar, 96 pages.
30. GAINDE 2000 (2008), *Guide des opérations du centre de facilitation*, 25 pages
31. GAINDE 2000 (2008), *Manuel de procédure du Département des Opérations*, 40 pages
32. GAINDE 2000 (2008), *Rapport Annuel 2008*, 12 pages
33. GAINDE 2000 (2009), *Etats financiers 2008*, 30 pages
34. GAINDE 2000 (2009), *Recueil d'organisation du GIE GAINDE 2000*, 30 pages
35. GAINDE 2000 (2010), *Etats financiers 2009*, 30 pages
36. THEMIDO & al (2000), Logistique cas, des frais d'étude d'une approche ABC", *Journal of Operational Research Society*, Vol. 51; pp. 1148-1157.
37. TURNEY (1992), "What an activity-based cost model looks like", *Journal of Cost Management, Journal de la gestion des coûts*, Vol. 5 (n°4): pp. 54-60.
38. WEN-HSIEN Tsai (2010), Application of ABC in a hot spring country inn, *International journal of management and enterprise development*, Vol 8 (n°2): pp 152-174