



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

**MAITRISE PROFESIONNALISEE DE TECHNIQUES COMPTABLES ET
FINANCIERES (MPTCF)**

**MEMOIRE DE FIN DE CYCLE
3^{ème} Promotion 2003 - 2005**

Thème

**CONTRIBUTION A LA CONCEPTION D'UN
SYSTEME DE COMPTABILITE ANALYTIQUE A
LA SOCIETE NATIONALE D'ELECTRICITE
(Senelec)**

Réalisé Par :

Diane Christelle AKINOTCHO

Sous la direction de :

**M. Souleymane Bousso
Professeur Associé au CESAG
Auditeur Interne à la RTS**



Octobre 2005

DEDICACES

à mon Seigneur Jésus Christ

Pour témoigner de ton amour et de ta fidélité à mon égard. Tu m'inspires de sagesse et d'intelligence afin que davantage je glorifie ton Saint et précieux nom.

Je dédie ce mémoire à :

mon Père et à ma mère

Pour le soutien et l'affection à mon égard ;

mon oncle et à ma tante

Qui m'ont élevée pour votre courage et votre dévouement à mon égard ;

mes frères et sœurs

Pour toutes les privations dont vous avez été l'objet, que cet amour se cristallise plus, que Dieu m'aide à mon tour à vous aider ;

mes tantes

Pour vos conseils combien précieux pour moi ;

à mes amies

Lydie & Lydia pour votre soutien et encouragements.

REMERCIEMENTS

J'exprime une réelle gratitude à tous ceux qui d'une manière ou d'une autre ont œuvré à la réalisation de ce mémoire

A M. **Moussa YAZI**, sous directeur de l'Institut Supérieur de comptabilité (CESAG) pour les efforts déployés pour moi au cours de l'année académique à qui je reste redevable des enseignements tirés et des conseils utiles à tous égards.

A M. **Gilbert BOSSA**, pour ses sages conseils, toute ma gratitude.

A M. **Souleymane BOUSSO**, pour son encadrement tout au long de la rédaction de ce mémoire, mes sincères remerciements.

A M. **Assane FALL**, Chef du département contrôle de gestion de la Senelec, pour m'avoir accepté au sein de son département pour effectuer le stage, toute ma reconnaissance.

A M. **Massata SENE**, chef du service analyse & reporting (Senelec), toute ma gratitude.

A M. **Doudou DIAGNE**, chef de l'unité analytique (Senelec) et à la foi mon maître de stage, pour toute la disponibilité et la documentation mise à ma disposition, toute ma reconnaissance et toute ma gratitude.

A Mme **Haby FALL** pour sa disponibilité, toute ma gratitude.

A M. **Bakary DIOP**, chef de la production (Senelec), pour avoir accepté me fournir des informations utiles, toute ma gratitude.

A M. **Adiouma DIONE**, pour m'avoir aidée à obtenir le stage toute ma gratitude.

A Mme **Ramatoulaye SYLLA** pour sa disponibilité et sa gentillesse à mon égard, toute ma reconnaissance.

A tout le **personnel du département contrôle de gestion** (Senelec) pour m'avoir fourni toutes les informations dont j'ai eu besoin, tous mes remerciements.

A tout le **personnel de l'Institut Supérieur de Comptabilité** (CESAG), toute ma gratitude.

A tout le **corps professoral du CESAG**, je leur dis merci pour les enseignements et les multiples services dont j'ai bénéficié durant ma formation.

A tous les **membres du CERBES** pour leur soutien et encouragement.

A mes **camarades de la troisième promotion de la MPTCF**, merci pour les meilleurs et durs moments passés ensemble et courage.

Liste des figures	Pages
Figure n° 1 : Niveaux de convention d'une synthèse de comptabilité analytique basé sur les centres d'analyse ou section	14
Figure n° 2 : structure de calcul de coût de revient	17
Figure n° 3 : Modèle de base d'une comptabilité par activité	21
Figure n° 4 : relation entre tâches, activités et processus	21
Figure n° 5 : Modèle d'analyse	27
Figure n° 6 : schéma technique de production	59

Liste des tableaux

Tableau n°1 : matrice activités-générateurs de coûts	26
Tableau n° 2 : forces et faiblesses du système	55
Tableau n° 3 : sous-processus et activités	61
Tableau n° 4 : rattachement des ressources aux activités	62
Tableau n° 5 : matrice des activités et des inducteurs de ressources	65

Liste des sigles et abréviations

A : activités
ABC: Activity Based Costing
AP : gestion des fournisseurs
BT: basse tension BP : basse pression
CESAG : Centre Africain d'études Supérieures en Gestion
CERBES : Cercle des Béninois du CESAG
CDE : Commande
DCR : effectifs
DEMET : production
DP : kilowattheures produits
DPRS : effectifs
DRH : direction des ressources humaines
DSP : distribution service public
ERIE : Etablissement des rapports d'incidents et d'exploitation
ET : Etude et expertise
FA : gestion des immobilisations
FAG : Fonctionnement adéquat des groupes
FM : Fonctionnement des machines
HP : haute pression
I : inducteurs de ressources
IC : gestion des stocks
IDGA : Intervention de dépannage sur avarie groupe et auxiliaire
kV : kilovolt
KWh: Kilowattheures
MT: moyenne tension
MPTCF : Maîtrise Professionnalisée en Techniques Comptables et Financières
PO : gestion des commandes
PR : Préparation
PTCG : Planification des travaux dans les centrales de groupe
PVP : préparation des visites périodiques
RCP : Réception

RG : Révision générale

RNSC : Remise à niveau de stock de rechange / de consommable

RNPS : Remise à niveau réception commande, prestation de service

RP : Reconditionnement de pièces

RH : gestion des ressources humaines

SIC : système d'information client

SEP : puissance installée

SER : kilomètres de lignes

SCPE : Suivi et contrôle des prestations extérieures

SR : Surveillance

VG : Visite de groupe

Table des matières

Dédicaces	i
Remerciements.....	ii
Liste des figures et tableaux.....	iii
Liste des abréviations.....	iv
Table des matières.....	vi
Introduction générale.....	1
Contexte général.....	2
Contexte spécifique	3
Problématique.....	4
Objet de l'étude	6
Objectifs de l'étude.....	6
Délimitation du sujet.....	6
Intérêt de l'étude	7
Première partie : Les fondements conceptuels de la méthode ABC.....	8
Introduction	9
Chapitre 1 Les nouvelles approches de calcul des coûts : la méthode ABC	10
1.1 La méthode des sections homogènes.....	10
1.1.1 Définition et principe de la méthode.....	10
1.1.2 Les utilisations possibles de la méthode	12
1.1.2.1 Les avantages de la méthode	12
1.1.2.2 Les inconvénients de la méthode.....	12
1.2 Les origines de la méthode Activity Based Costing.....	15
1.2.1 Les facteurs d'évolution de la méthode ABC.....	16
1.2.2 Comparaison entre la méthode ABC et la méthode des sections homogènes..	17
1.2.3 Les forces et les faiblesses de la méthode ABC.....	17
1.2.3.1 Les forces.....	18
1.2.3.2 Les faiblesses.....	18
Chapitre 2 La Comptabilité à Base d'activités : mise en œuvre	20
2.1 Définition et concepts de base	20
2.2 La démarche de mise en œuvre.....	23
2.2.1 Le repérage des activités.....	24
2.2.2 L'affectation des ressources aux activités	25
2.2.3 La définition des centres de regroupement.....	25
2.2.4 Les objets de coûts.....	25
2.2.5 Le rattachement des activités aux objets de coûts.....	25
2.3 L'utilisation des ressources	26
Chapitre 3 Méthodologie de la recherche et présentation du modèle d'analyse.....	27
3.1 Modèle d'analyse.....	27
3.2 Méthodologie de la recherche.....	28
3.2.1 L'observation.....	28
3.2.2 Les questionnements	29
3.2.3 L'analyse documentaire.....	29
Deuxième partie : Etude du système de comptabilité analytique de la Senelec.....	30
Introduction	31
Chapitre 4 Présentation de la structure	32
4.1 Mission et objet.....	32
4.2 Organisation et structure.....	32

4.2.1 La direction de la production.....	33
4.2.2 La direction du transport.....	33
4.2.3 La direction de la distribution.....	33
4.2.4 La direction de la planification et de l'équipement.....	33
4.2.5 La direction financière et comptable.....	34
4.2.6 La direction commerciale.....	34
4.2.7 La direction des ressources humaines.....	34
4.2.8 La direction de la logistique.....	34
4.2.9 La direction de l'audit interne et le contrôle général.....	35
4.2.10 Le département juridique.....	35
4.2.11 Le département de la communication.....	35
4.3 Présentation du département Contrôle de gestion.....	35
4.3.1 Missions et fonctions.....	36
4.3.2 Organisation.....	36
4.3.2.1 Le service plan et budget.....	37
4.3.2.2 Le service analyses et reporting.....	37
4.4 Traitement des données en comptabilité analytique.....	38
4.4.1 Organisation du General Ledger.....	39
4.4.2 La clé comptable flexible.....	39
4.5 Les sources des informations.....	42
Chapitre 5 Etude du système de comptabilité analytique.....	45
5. 1 Le traitement analytique.....	45
5.1.1 Les charges abonnées.....	45
5.1.2 Les opérations diverses.....	46
5. 2 La détermination des coûts et prix de revient.....	46
5.2.1 La répartition des charges.....	46
5.2.2 L'affectation des amortissements.....	48
5.2.3 Les statistiques.....	50
5.2.4 Les mouvements d'énergie.....	50
5.3 Le processus de calcul des coûts et prix de revient.....	50
5.3.1 Dans le réseau interconnecté.....	50
5.3.1.1 La détermination du coût des unités auxiliaires.....	51
5.3.1.2 La détermination du coût des unités techniques.....	51
5.3.1.3 La détermination du coût des unités d'exploitation.....	52
5.3.1.4 La détermination du coût de production du kilowatt.....	52
5.3.1.5 La détermination du coût des unités commerciales.....	53
5.3.1.6 La détermination du coût de l'électricité.....	53
5.3.1.7 La détermination du prix de revient de l'électricité.....	53
5.3.2 Dans les centres secondaires.....	54
5.3.2.1 La détermination du coût de l'exploitation des réseaux.....	54
5.3.2.2 La détermination du coût de production du kilowatt.....	54
5.3.2.3 La détermination du coût des unités commerciales.....	54
5.3.2.4 La détermination du coût de revient.....	54
5.3.2.5 La détermination du prix de revient.....	55
5.3.2.6 La détermination du prix de revient moyen.....	55
5.3.2.7 La détermination du prix de vente de l'énergie.....	55
5.3.3 Le calcul de la rentabilité.....	55
5.4 Forces et faiblesses du système mis en place.....	56
Chapitre 6 Conception du système de comptabilité.....	58
6.1 Description du processus de production.....	58

6.2 La démarche de la comptabilité par activités	59
6.2.1 Les sous- processus.....	60
6.2.1.1 L'exploitation.....	60
6.2.1.2 La maintenance	60
6.2.1.3 Le stockage.....	60
6.2.1.4 La supervision.....	61
6.2.2 Le repérage des activités.....	61
6.2.3 L'affectation des ressources aux activités.....	62
6.2.4 La définition des centres de regroupement.....	64
6.2.5 La définition des objets de coûts.....	66
Recommandations.....	67
Conclusion.....	69
BIBLIOGRAPHIE	71
Annexes.....	73

Introduction Générale

Pour avoir une situation interne saine leur permettant de résister et de faire face aux mutations et à l'instabilité de l'environnement, aux contraintes économiques, à la concurrence et aux exigences des usagers, les entreprises modernes sentent la nécessité d'utiliser les outils de gestion tels que l'analyse financière, le contrôle de gestion, pour ne citer que ceux – là. Ces outils permettent effectivement à l'entreprise de disposer des informations pertinentes favorisant une prise de décisions judicieuses et adéquates. Certaines grandes entreprises parviennent même, à partir de ces informations, à transformer leur environnement et à le contrôler dans le sens de leurs objectifs.

Cependant, le constat reste amer pour les entreprises africaines et en particulier les entreprises et sociétés d'Etat. En effet, dans la plupart de ces entreprises, si ce n'est pas l'introduction de ces outils qui fait défaut, c'est l'utilisation de ces derniers qui pose problème. En conséquence, de nombreuses difficultés se manifestent au sein de ces entreprises, inhibant à terme l'exécution avec efficacité et efficience de leurs politiques générales et stratégiques. En témoigne les situations de crises profondes, de récessions qui rendent d'actualité les concepts tels que privatisation, compression de travailleurs, cessation de paiement et liquidation dans le jargon entrepreneurial.

Alors, une société telle que la Senelec, dont l'activité est constituée essentiellement de production et de la distribution de l'énergie doit s'appuyer sur la stratégie générique de coût, qui vise à minimiser les coûts afin de créer un avantage concurrentiel et se rendre compétitive sur le marché.

Contexte général

Le contexte économique difficile, marqué par la raréfaction et les difficultés aiguës de mobilisation des financements bilatéraux et multilatéraux, a conduit le secteur de l'électricité de nombreux pays africains dans une situation de crise profonde. Le faible taux d'électrification et la qualité insuffisante des services d'électricité liés au manque de ressources requises par l'effort d'investissement nécessaire au renouvellement et à la maintenance des installations ont conduit de nombreux Etats à privatiser ce secteur stratégique à partir des années 90. Ainsi, le secteur a vu l'arrivée d'opérateurs privés au niveau de la production, du transport et de la distribution de l'électricité. La participation de ceux-ci dans le secteur s'est faite à travers toutes les formes de privatisation (affermage, concession, gérance, privatisation stricto sensu).

Cependant, plus de dix années après, force est de constater que les résultats escomptés sont loin d'être atteints car les coupures d'électricité se sont répandues dans la plupart des Etats africains jusque dans les capitales. La situation de nombreux pays en Afrique subsaharienne se caractérise par de faibles niveaux d'électrification, une faible consommation par habitant, une faible productivité et des pertes importantes dans le réseau.

Ces difficultés croissantes sont dues en partie à certains problèmes institutionnels courants dans la région (non paiement des factures par les collectivités locales, les administrations et certaines autorités), mais plus encore à la convergence de plusieurs faits et forces macroéconomiques et démographiques généralement indépendants de la volonté des gestionnaires des services publics.

Entre autres causes, l'étroitesse des marchés de l'électricité en Afrique et les faibles densités de population entraînant des coûts élevés d'extension du service et de fourniture d'électricité aux zones rurales constituent les principaux obstacles à l'investissement dans ce secteur en Afrique subsaharienne. Malgré les progrès récents, les services publics de l'électricité de la plupart des Etats de l'Afrique subsaharienne continuent d'avoir des difficultés à satisfaire la demande actuelle et à mettre en œuvre leurs plans d'extensions de la distribution d'électricité aux zones rurales. Toutefois, un pays comme la Côte d'Ivoire, à la suite de la mise en œuvre de projets privés d'électricité a vu sa capacité de production passer à 1265,5 MW. (Site UEMOA ; secteur primaire énergie électrique en Côte d'Ivoire).

Face à cet état de fait, les autorités de la CEDEAO (Communauté Economique Des Etats de l'Afrique de l'Ouest) ont proposé l'intégration des réseaux électriques de la sous région dans le cadre d'une politique énergétique commune afin de créer un environnement propice à la réalisation de projets privés d'électricité, en élargissant le marché effectivement servi et partant, en augmentant la viabilité commerciale des projets.

En effet, les Etats espèrent, à travers cette interconnexion des réseaux nationaux d'électricité des pays de la sous région, favoriser l'accès des populations à ce service public essentiel, grâce à la baisse des tarifs résultant des économies d'échelle à réaliser.

De nos jours, il est difficile d'appréhender les coûts des différents secteurs. Les entreprises se retrouvent face à un problème de rentabilité et de coût. Il devient donc impérieux de déterminer les coûts par secteur afin de s'assurer de la survie de l'entreprise. Ainsi, le coût du kilowattheure (KWH) varie dans la sous région. En toute taxe comprise, il est de 59 F au Mali, de 34,83 F en Côte d'Ivoire, de 81 F en Guinée Bissau, de 88 F au Bénin et de 120,28 F au Sénégal pour la première tranche de la basse tension (site UEMOA ; secteur primaire énergie électrique). D'où l'importance capitale du calcul des coûts dans le domaine de la production du secteur de la société nationale d'électricité (Senelec).

Contexte spécifique

Dans le cadre de la mise en œuvre de son plan stratégique, la Senelec s'engage dans un plan de redressement matérialisé par son projet d'entreprise « Suxali Senelec ». Ainsi, avec les objectifs qu'elle envisage telle qu'une démarche de management de qualité totale, une approche d'amélioration continue des processus et un système de mesures des performances opérationnelles à travers des tableaux de bord de gestion.

En effet, la mise en place du plan nécessite une réorganisation de la Senelec visant à mettre en adéquation les orientations et les objectifs qu'elle s'est fixée dans son plan stratégique. Cependant, les principaux axes de la réorganisation portant sur la production, permettrait l'optimisation de la chaîne opérationnelle avec un regroupement des structures en charge de réseaux (HT, MT, BT) dans une même direction. Ce qui donnerait un contenu concret à la stratégie distributeur retenu dans le plan. De plus, la rationalisation et la compétitivité de la production seront considérées comme fournisseur interne, notamment par l'amélioration de la

En outre au niveau des travaux de branchement, la Senelec fait souvent face à une rupture de matériel de branchement et à une indisponibilité de la logistique. Cela ralentit les opérations et met les clients potentiels en longue attente et occasionne des réclamations. Les causes sont liées à l'ingérence de l'Etat, aux tarifs qui ne couvrent pas toujours les coûts. Il y a eu des contrats plans destinés à briser le lien hiérarchique entre le gouvernement et l'entreprise. Mais cette expérience s'est révélée inadéquate pour le long terme.

Ainsi, dans la mesure où la production a été libéralisée depuis quelques années, et que la Senelec détient le monopole sur le marché, elle devrait relever certains défis à savoir :

- minimiser les coûts des prestations ;
- améliorer la qualité et le prix des services.

Cependant, les besoins d'informations pertinentes pour le management de la Senelec ne sont plus satisfaits à l'heure actuelle. Or la comptabilité de gestion a un rôle important à jouer dans ce cadre. C'est ainsi que le plan stratégique portant réorganisation met l'accent sur une spécialisation accrue pour une meilleure efficacité des fonctions de comptabilité, de finance et de contrôle de gestion, dans la perspective de publier l'information financière à la bonne date.

Quel système de comptabilité de gestion mettre en place pour permettre à la Senelec de mieux gérer ses ressources ? L'organisation de la comptabilité de gestion s'appuie généralement sur la structure existante. En effet, la structure définit la répartition des responsabilités. De plus, la comptabilité de gestion structure le système d'évaluation des performances. Elle détermine ce que l'on va mesurer et comment on va le mesurer. Elle oriente ainsi la définition de la performance.

La solution que nous retenons est quel système de comptabilité de gestion mettre en place pour permettre à la Senelec de mieux gérer ses ressources ?

Question principale

Comment concevoir un système de comptabilité par activité à la Senelec ?

Questions spécifiques

- Quels sont les facteurs essentiels pour une analyse des activités afin de déterminer leurs natures ?
- Quelles sont les pistes à explorer pour une meilleure allocation des ressources à la Senelec ?
- Quelle est la démarche adoptée pour concevoir une comptabilité par activité.

C'est face à cette menace de l'environnement de l'électricité, que la Senelec va devoir affronter que nous avons porté notre choix sur le thème «Contribution à la Conception d'un système de comptabilité par activité» à la Senelec.

Objet de l'étude

Nous voulons contribuer à la conception d'un système de comptabilité par activité à la direction générale de la Senelec ; plus précisément au niveau de la production. A partir de notre projet pilote, nous espérons mettre en place les bases essentielles qui favoriseront la généralisation de cet outil de gestion dans toute la structure.

Objectifs de l'étude

De part l'analyse des activités, nous espérons décrire le processus de production. Et à partir de cette description, ressortir les sous processus et les différentes activités de chaque sous processus. Ainsi, l'équipe qui fera la mise en place du système dans toute la structure se chargera de faire une analyse plus approfondie de chaque activité. Enfin, nous voudrions établir le dictionnaire des activités de la production et déterminer les inducteurs de ressources.

Délimitation du sujet

Notre étude n'a pas pour prétention de concevoir un système de comptabilité par activité pour toute la Senelec. Mais les résultats pourront servir pour la conception d'un système de comptabilité analytique de gestion pour l'ensemble de la Senelec.

Intérêt de l'étude

Nous voudrions de part notre contribution à la conception du système de comptabilité par activité donner un aperçu de ce qu'est la comptabilité par activité aux agents de l'unité analytique qui ignore ce que c'est. Enfin nous allons leur montrer les différentes phases de l'étape initiale de la conception.

La présente étude nous permet de mettre en valeur nos compétences ; de parfaire par la pratique les connaissances théoriques en gestion d'une manière générale et en comptabilité analytique en particulier. Enfin, de contribuer à l'amélioration de la performance au niveau de la gestion.

Dans la première partie, nous essayerons à partir de la revue de littérature, d'élaborer un modèle d'analyse après une synthèse des points de vue des différents auteurs ; sur les méthodes de conception d'un système de comptabilité par activité.

Dans la seconde partie, nous entamerons la conception de notre modèle de comptabilité par activité, après avoir présenté le cadre de notre étude. Enfin, nous formulerons si nécessaire des recommandations pour la suite du processus de conception et de mise en place du nouveau système, tout en proposant les mesures de mise en œuvre.

PREMIERE PARTIE : LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE
LA METHODE ABC

Introduction

L'environnement actuel du gestionnaire est sujet à de profondes mutations et à des changements souvent rapides et brusques. En effet, l'innovation technique se développe à un rythme sans précédent. Les progrès technologiques, causes de l'accélération et de la modification des échanges internationaux, sont à l'origine d'une concurrence de plus en plus féroce. De même, les besoins du marché, devenus très complexes, se multiplient à un rythme accéléré.

Dans ce contexte, chaque entreprise quels que soient sa taille, ses objectifs fixés, les moyens mis en œuvre, les méthodes et pratiques utilisées, cherche à mettre en place une politique de repositionnement ou d'adaptation dans un marché où on assiste trop souvent à des transformations des aspirations des clients. Pour être effectivement compétitive dans un univers concurrentiel où tout change du jour au lendemain, l'entreprise doit respecter les normes et pratiques en vigueur.

Pour parvenir aux succès escomptés, il faut impérativement abandonner les anciennes méthodes et pratiques du management de type classique.

Cependant, la compétitivité des entreprises en situations concurrentielle, l'efficacité des organisations en période de limitation de leurs ressources passent par l'analyse et le suivi de leur coût. La comptabilité par activité est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions.

Cette première partie sera consacrée à notre revue de littérature et au modèle d'analyse.

Chapitre 1 Les nouvelles approches de calcul des coûts : la méthode ABC

Le contexte économique stable des trente glorieuses a profondément marqué le contrôle de gestion dans sa pratique. C'est pourquoi avec la crise économique qui a suivi, beaucoup de limites ont été soulevées concernant son organisation et ses outils. On a d'abord critiqué le fait qu'il s'intéresse plus à la dimension technico- économique qu'à la dimension socio-économique.

Par la suite, on a démontré les insuffisances des méthodes traditionnelles de calcul des coûts ainsi que les dangers qu'elles font courir au management de l'entreprise. C'est ce qui est à l'origine de la méthode ABC (Activity Based Costing). C'est une méthode de calcul des coûts à partir des activités qui composent les centres d'analyse de la méthode des sections homogènes.

Dans cette partie, nous présenterons le développement des différents concepts de la comptabilité de gestion. Nous présenterons d'abord les limites de l'approche traditionnelles de la comptabilité analytique après l'avoir présenté brièvement.

Ensuite, nous présenterons la nouvelle approche de la comptabilité analytique à savoir la méthode ABC. Nous terminerons cette première partie par la présentation de notre modèle d'analyse.

1.1 La méthode des sections homogènes

Plusieurs méthodes ont été développées en matière de calcul et d'analyse des coûts. Mais nous nous intéresserons à la méthode des sections homogènes afin de faire une comparaison avec la méthode ABC. Dans cette approche, on considère l'ensemble des charges comme des coûts du produit. Le problème posé par cette méthode est celui des modalités de répartition des coûts indirects entre les produits.

1.1.1 Définition et principe de la méthode

« La méthode des sections homogènes est une méthode de calcul des coûts complets apparue en France dans les années 30 ». Zofia & al (HEC, Université de Genève suisse)

Pour Gervais (2000 : 53-54), cette méthode d'analyse connue également sous le nom de section, correspond simultanément à des centres de responsabilité, ainsi qu'aux fonctions de l'entreprise.

Selon Bouquin (2000 :136), cette méthode de tradition française découpe l'entreprise en sections, qui sont des entités de son organisation ou des fractions d'entités. Dans cette méthode, chaque section est dotée d'une unité d'œuvre. Les coûts directs sont alloués aux produits, les coûts indirects sont alloués aux sections puis imputés aux produits au prorata des unités d'œuvre que chaque section leur consacre.

Pour Jacot & Micaelli (1996 : 102), la dénomination « méthode des sections homogènes » n'est pas anodine et que l'homogénéité était effectivement la condition nécessaire pour que le système assure une imputation correcte des charges indirectes aux produits peu nombreux et standardisés. Par ailleurs, ils définissent une section homogène comme étant un regroupement de charges consommées par une activité unique, un ensemble d'activité constituant un processus qui de ce fait est réductible à la notion d'activité unique.

Cette activité réalisée au sein de la section homogène est elle-même consommée par les produits sur un mode unique : le mode volumique. Ils ajoutent que cette dimension de l'homogénéité des sections n'est pas indirecte dans la théorie mais dans les faits. Les entreprises, quelle que soit leur taille, leur secteur, leur technologie n'utilisent pratiquement que des unités d'œuvre à caractères volumique comme :

- le temps de main d'œuvre ;
- le temps machine ;
- le chiffre d'affaires ;
- le montant des charges directes ;
- le montant des approvisionnements ;

Enfin, ils concluent que l'hypothèse d'homogénéité des produits revient à considérer que les produits sont réalisés dans les mêmes conditions et que de ce fait, ils consomment de manière homogène les charges indirectes (Jacot & Micaelli, 1996 : 103).

1.1.2 Les utilisations possibles de la méthode

Elle permet de mieux connaître la réalité des coûts, de sensibiliser les gestionnaires ou les consommateurs à la réalité de certaines charges en prenant en compte l'intégralité des coûts afférents à une production donnée ; Levené (1998 : 36).

Cette méthode, malgré ses avantages et inconvénients présente quelques faiblesses, d'où sa remise en cause par certains auteurs.

1.1.2.1 Les avantages de la méthode

Selon Guedj (1998 : 156), elle fournit un résultat analytique final par produit (profit ou perte). De plus, elle permet également d'apprécier la rentabilité de chaque produit par rapport à son prix de vente et par rapport au résultat global sans distinction. Cette facilité de mise en œuvre fait qu'elle est la plus utilisée pour la détermination de la tarification.

1.1.2.2 Les inconvénients de la méthode

La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes soulève cependant quelques difficultés que sont :

- la recherche et la détermination de l'unité d'œuvre ;
- le choix de l'unité d'œuvre est souvent arbitraire et ne reflète pas toujours la réalité ;
- la répartition des charges indirectes est aussi arbitraire, bien qu'elle soit souvent faite sur la base de critères de répartition.

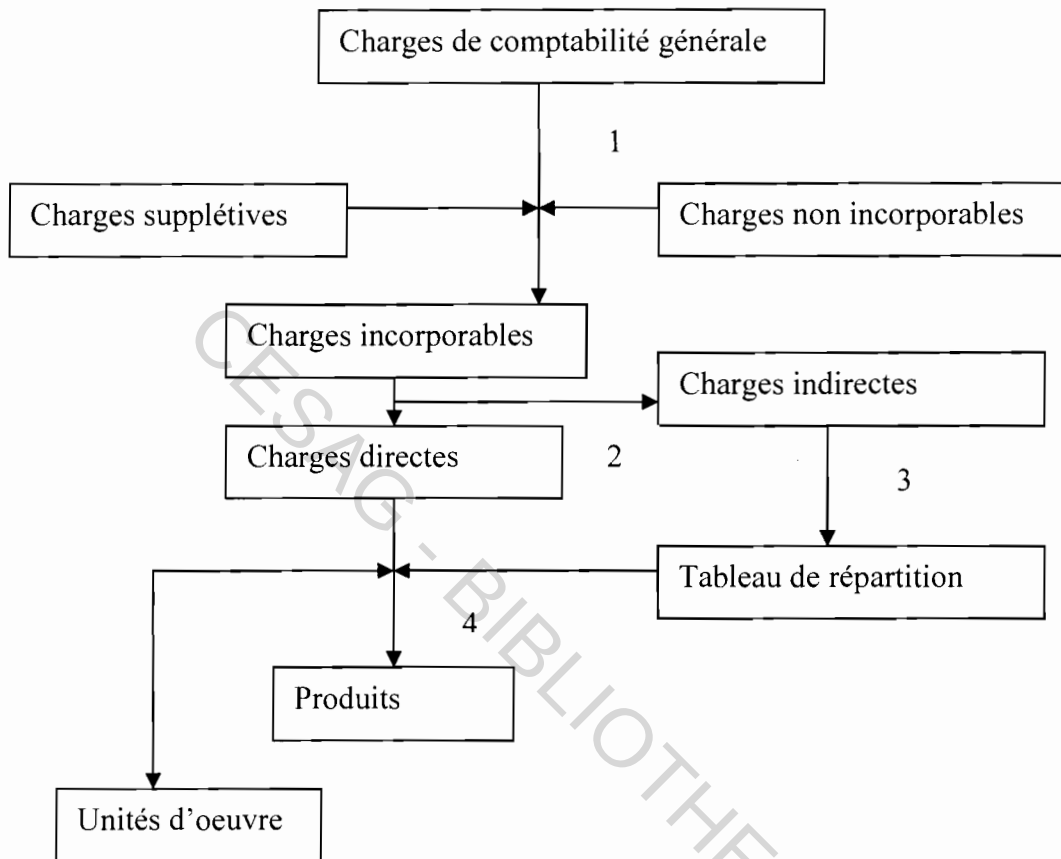
Ces critères varient dans le temps et dans l'espace, Guedj (1998 : 158). Cette variation entraîne comme conséquence la détermination des coûts différents pour des actes identiques selon que le critère de répartition des charges varie.

Cependant, les critiques et les reproches faits par Bouquin (2000 : 136), sur la méthode des sections homogènes sont nombreux. Voici une synthèse des insuffisances qu'il a eu à relever :

- le premier est que cette méthode ne permet pas de chercher les causes de l'augmentation des charges indirectes. Elle rend difficile les analyses stratégiques comparatives des coûts ;
- le deuxième fait cas de la pertinence des unités d'œuvre qui peut être remise en cause ;
- le troisième est que l'analyse traditionnelle privilégie l'objectif de réduction des coûts, alors qu'il existe d'autres stratégies pour être compétitifs ;
- Le quatrième reproche selon ses détracteurs est que cette méthode perd de vue le coût des activités de support, en raison des imputations en cascades.

Pour Jacot & Micaelli (1996 : 103), la méthode pousse à utiliser des conventions contestables pour la répartition des charges indirectes résumées dans la figure ci- dessous.

Figure n° 1 : Niveaux de convention d'une synthèse de comptabilité analytique basée sur les centres d'analyse ou section



Source : Jacot & al (1996 : 104)

Cette figure explique les niveaux de convention d'un système de comptabilité analytique basé sur les centres d'analyse ou sections.

{1} : c'est le passage des charges de la comptabilité générale aux charges incorporables.

{2} : partage des charges incorporables entre charges directes et charges indirectes

{3} : il s'agit de la répartition primaire. Selon Jacot & al (1996 : 105) deux questions surgissent à ce niveau :

- combien de centres d'analyse ?
- de quelle nature ?

La réponse est que le choix du nombre de centres d'analyse va conditionner leur homogénéité. Or il s'agit là d'une caractéristique importante pour apprécier la fiabilité des calculs de coûts. Le problème se complexifie par l'existence des centres auxiliaires qui se déversent sur les centres principaux selon des procédures de clés de répartition plus ou moins approximatives. L'homogénéité des centres principaux risque d'être d'autant plus atténuée que le poids des centres auxiliaires sera important.

{4} : il s'agit du choix des unités d'œuvre qui servent à imputer les charges accumulées dans les centres principaux sur les produits. Il y a encore des inquiétudes à ce niveau. Mais si les centres sont homogènes, il ne doit pas y avoir d'ambiguïté dans la détermination de l'unité d'œuvre.

Ces différents niveaux ou points relatés sur la figure ci-dessous font de ce système, un système conventionnel de répartition des charges, et non un système d'élaboration de coûts.

1.2 Les origines de la méthode Activity Based Costing

Selon Dubrulle & al (2003 : 366), les mutations profondes du contexte économique ont conduit de nombreux auteurs dont Porter et Mevellec à dénoncer les limites des méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique.

Avec l'arrivée de la concurrence asiatique et la mondialisation de l'économie, les entreprises ont dû faire face à une concurrence accrue. Leur marge d'erreur est par conséquent devenue beaucoup plus étroite. Cette situation ne leur permettait plus de « subventionner » le produit ou service « déficitaire » par un autre produit ou service profitable. Connaître les véritables coûts de leurs services ou produits, des coûts d'utilisation de chaque canal de distribution ou encore le coût de servir chaque type de client était devenu vital. C'est dans ce climat d'incertitude et de remise en cause des méthodes traditionnelles des années quatre vingt que l'ABC a fait son apparition aux Etats-Unis d'Amérique.

En effet, selon Bescos & al (1996 : 34), l'origine des concepts date du début des années soixante aux Etats-Unis. Des travaux universitaires et une expérience conduite au sein de General Electric marque principalement les premières étapes dans l'élaboration de la méthode ABC. En 1963, Peter Druker attire l'attention sur le manque de pertinence de l'approche

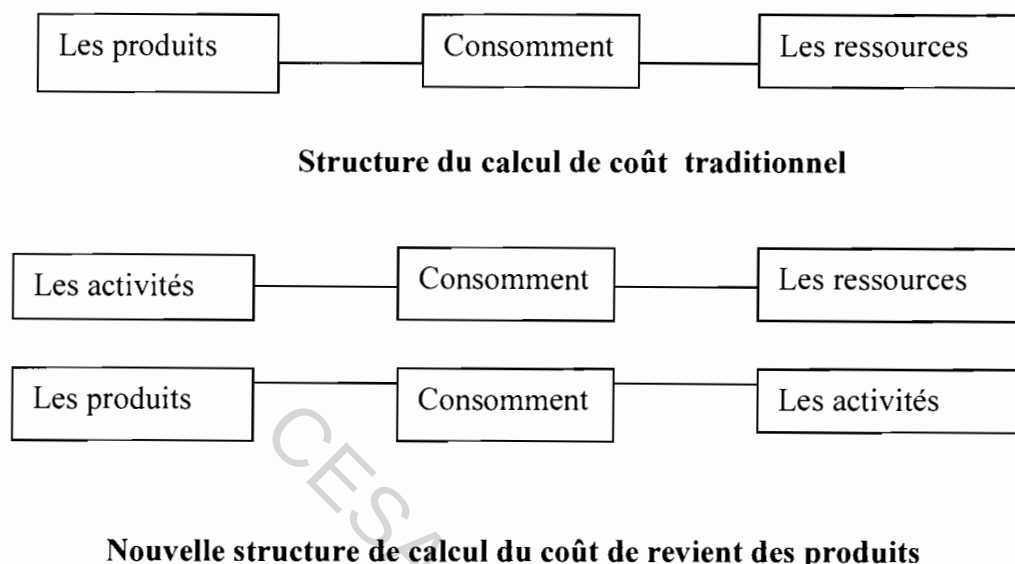
traditionnelle en matière de calcul des coûts de production pour la prise de décision. Durant les années soixante dix et au début des années quatre vingt, Robin Cooper, des cabinets de conseil et des entreprises développent la méthode ABC dans ses versions actuelles. Il convient ici d'indiquer le rôle important joué par le CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing) avec son programme CMS (Cost Management Systems). Cet organisme international développe et finance de nombreuses recherches dans ce domaine. L'objectif de ces tentatives est d'avoir de meilleures informations sur les coûts de production afin de guider les décisions en matière de fixation de prix et de gestion des produits.

1.2.1 Les facteurs d'évolution de la méthode ABC

« L'évolution de la structure des coûts est caractérisée par une diminution du poids des charges directes. A cause de l'automatisation des processus de production qui réduit la part de la main d'œuvre et une élévation des charges indirectes dues aux coûts des supports techniques et de maintenance. Cette évolution a contribué à une remise en cause des méthodes traditionnelles. De plus, avec les méthodes traditionnelles de calcul du coût de revient, la méthode du coût partiel ne se préoccupe pas de l'imputation des charges indirectes fixes aux produits. Par contre, l'absence de rigueur dans le traitement des charges indirectes au niveau de la méthode du coût complet est constatée. » Bescos & al (1997 : 240)

Les stratégies de différenciation des produits nécessitent l'appui d'activités de support qui étaient considérées comme des charges indirectes et accessoires. La modification des modes de production et le développement des activités de support entraînent pour conséquence que le modèle traditionnel reliant le volume aux produits n'est plus la seule source pratique des coûts.

Cette relation complémentaire nécessite de calculer d'abord le coût des activités et la loi de variation de ce coût puis le mode de consommation des activités par le produit. Ainsi, on ajoute à une logique de répartition des charges une logique d'élaboration des coûts. Les nouveaux modes de production et les stratégies de différenciation représentent donc un cadre nouveau de fonctionnement pour les outils de gestion et en particulier pour les analyses de coûts.

Figure n° 2 : structure de calcul de coût de revient

Source : Guedj (1998 : 187)

1.2.2 Comparaison entre la méthode ABC et la méthode des sections homogènes

Pour mieux cerner la démarche des deux méthodes, nous procéderons par montrer leurs similitudes et leur complémentarité. Selon Zofia (HEC, université de Genève), avec les deux méthodes, les charges directes et indirectes sont à répartir. Cependant, au niveau des deux relations fonctionnelles, la méthode ABC fait le lien entre charges, activités et produits. Tandis que celle des sections homogènes se base sur les charges, sections et produits. De plus, la première méthode choisit trois types d'inducteurs exprimant le volume, la complexité et l'efficacité. Alors que la deuxième méthode ne prend en compte que l'unité d'œuvre à caractère volumique.

Par contre pour Ravignon & al (1998 : 120), les deux méthodes peuvent être combinées. En effet, Jacot & Micaelli (1996 : 102), et Zofia (HEC, université de Genève), ont une même approche en ce qui concerne la répartition des charges au niveau des centres d'analyse en fonction des critères de répartition. Ensuite, la charge de chaque centre d'analyse est répartie sur les objets de coût selon des critères de répartition, appelés unités d'œuvre, qui sont censés représenter les prestations fournies par chaque centre d'analyse.

«La méthode ABC prétend parer aux défauts des méthodes traditionnelles. Ainsi, pour que l'introduction des inducteurs non volumiques soit justifiée, il faut qu'elle améliore sensiblement la représentation algébrique de la fonction de coût. Il s'agit donc de définir un certain nombre d'inducteurs de coût possibles et d'observer quelle combinaison constitue la meilleure approximation de la charge observée » Zofia & al (HEC, université de Genève).

1.2.3 Les forces et les faiblesses de la méthode ABC

Cette technique, objet de polémiques, apparaît comme les autres, comme une technique nouvelle alors qu'elle ne fait qu'exprimer différemment des possibilités offertes et même recommandées de tous temps par la gestion.

1.2.3.1 Les forces

Selon Guedj (1997 : 206), l'avantage est qu'elle remet en mémoire aux praticiens et aux théoriciens si besoin était que l'information comptable est malléable et que grâce à l'informatique actuelle, on n'a aucune excuse pour économiser l'effort d'analyser le coût à divers niveaux. De plus, elle a pour but d'identifier les inducteurs, c'est-à-dire les facteurs expliquant les coûts et les performances. Enfin, elle permet également d'évaluer tous les éléments susceptibles de présenter un intérêt pour les responsables afin de les éclairer dans leur prise de décision.

Cependant, d'après Gervais (2000 : 186), la notion de répartition des charges est abandonnée et remplacée par l'affectation des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités sur les produits. Aussi, la technique des coûts par activités est un retour aux sources de l'inspiration comptable. Car elle met l'accent sur la nécessité de se calquer sur le processus réel de fabrication vente et d'adopter un mode d'évaluation qui autorise le suivi des coûts. En somme, le système permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise.

1.2.3.2 Les faiblesses

Datar & Gupta (1994 : 25), ont montré qu'un système de calcul des coûts basé sur des centres d'analyse ou d'inducteurs ne réduit pas les erreurs de spécification et d'agrégation.

Cependant, Christensen et Demski (1995 : 64), considèrent que l'introduction des inducteurs de coût est motivée par la seule et unique raison du groupe inapproprié ou suppression de certains objets finaux de coûts.

Néanmoins, d'après Zofia et Bernard (Université de Genève), l'application de la méthode ABC dans le milieu hospitalier dans le but de calculer des coûts peut s'avérer très coûteux sans pour autant amener des résultats probants. Selon Gervais (2000 : 187), lorsque le modèle ABC définit l'inducteur, il reprend l'hypothèse de proportionnalité des coûts par rapport au volume et l'étend à d'autres facteurs de variabilité. Or, cette hypothèse est loin d'être toujours vérifiée.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 La Comptabilité à Base d'activités : mise en œuvre

En ces temps de changements permanent des environnements internes et externes des organisations, le modèle traditionnel de comptabilité analytique n'est plus en mesure d'identifier correctement les charges, ni de façon fiable, ni conformément aux besoins et attentes du management. Un nombre significatif d'entre elles, dont certaines sont déterminantes, cruciales mêmes en termes de rentabilité ; de compétitivité, d'équilibre financier ou même de pérennité des exploitations sont des coûts cachés, des coûts fantômes. Ce modèle bâti sur une vision mécaniste des entreprises et organisations n'est concevable que dans un environnement stable et peu complexe qui n'existe plus nulle part. Son incapacité à refléter les réalités opérationnelle, technologique et managériales actuelle et à saisir les dysfonctionnements importants l'a rendu obsolète et a consacré son déclin depuis la fin des années 80.

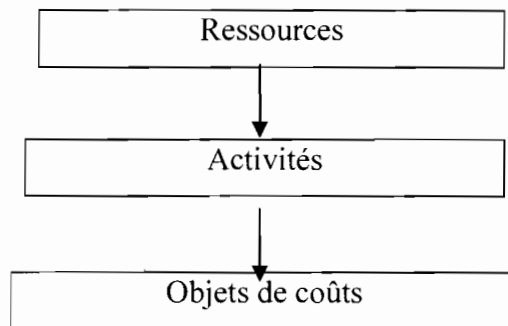
Bâtir un nouveau cadre conceptuel mieux adapté aux enjeux précités et plus en mesure de caractériser les nouvelles représentations de l'entreprise est devenue une nécessité. Le modèle ABC est la réponse à de telles exigences.

2.1 Définition et concepts de base

Cette méthode résulte de multiples travaux théoriques et d'applications. Il n'y a pas d'approche unique. C'est en fonction des résultats des premières expériences que des améliorations ont été apportées.

L'idée de la comptabilité par activité repose sur le fait que les activités consomment les ressources et les objets de coût qui eux à leur tour consomment les activités. Ainsi, la figure ci-dessous illustre le modèle de comptabilité par activité.

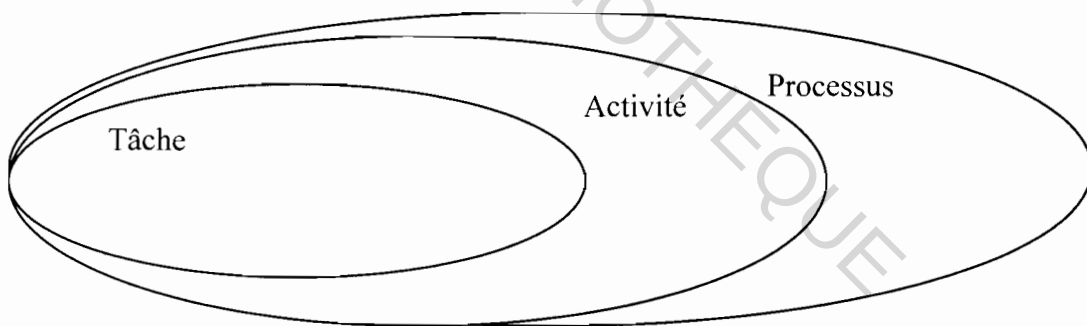
Figure n° 3 : Modèle de base d'une comptabilité par activité



Source : Boisvert (1998 : 10)

Néanmoins, la relation entre les tâches, les activités et les processus est illustrée par la figure ci-dessous.

Figure n° 4 : relation entre tâches, activités et processus



Source : Boisvert (1998 : 33)

1. Tâche : selon Bouquin (2000 :70), elle constitue le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts. Elles forment un ensemble cohérents : l'activité. Boisvert (1998 :65), définit la tâche comme étant un travail à accomplir, soit le plus petit élément de travail.
2. Activité : en effet pour Bescos & al (1997 : 243), c'est un ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources. Alcouffe & Malleret (2002 :14), elle se caractérise par sa construction, sa composition. C'est un ensemble de tâches et par une finalité externe, autre que sa propre réalisation. Par contre, Lorino (1997 : 40), la définit comme un ensemble de tâches élémentaires.
3. Processus : « c'est un ensemble d'activités ayant un déclencheur commun et un objectif bien précis », Boisvert (1998 : 64). Mevellec (2001 : 37), le définit comme une combinaison d'activités ayant un objectif commun ou présentant un déclencheur commun. Ainsi, trois caractéristiques principales lui sont reconnues à savoir la transversalité, l'existence d'un résultat global et d'un client. Selon Bouquin (2000 : 84), c'est un ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne.

« Cependant, le croisement entre les concepts de fonctions et de processus est intéressant, car il fournit l'armature fondamentale de l'entreprise. Fonction et processus sont deux manières différentes, perpendiculaires de regrouper les activités. La fonction regroupe les activités par métiers, elle est caractérisée par un savoir faire commun. Elle est pertinente pour gérer la ressource humaine (gestion des compétences) et toutes les ressources dédiées « métiers » (logiciels d'applications spécialisées : comptabilité, paie) » Lorino (1996 : 57).

4. Inducteur d'activité : selon Bescos & al, (1997 : 42), c'est une unité d'œuvre permettant de répartir les coûts des activités entre les productions d'une entreprise (objet de coût). Exemple : heure de MOD ; nombre de commande. Cet inducteur est utilisé pour le management des coûts. Il existe deux types d'inducteurs d'activité :

- Ceux concernant des opérations répétitives. Ils sont à utiliser lorsque par exemple chaque produit consomme le même temps que l'activité considérée. C'est le cas d'une production standardisée.
- ceux concernant des opérations spécifiques où le temps passé est fonction de l'objet de coût concerné. Ils sont à utiliser lorsque le coût de l'activité considérée (et donc le temps consacré) varie en fonction des différents produits fabriqués. C'est le cas d'une fabrication par commande avec des produits aux caractéristiques spécifiques.

De plus, d'après le CAM-I (2003), il engendre la consommation des activités par les objets de coût. Il symbolise le lien entre ces deux composantes et sert de base d'imputation du coût des activités aux objets de coûts.

5. Inducteur de coûts : c'est un facteur influençant le niveau de la performance d'une activité et de sa consommation de ressources. Exemple : qualité des matières premières reçues par un atelier de fabrication. Celui-ci est utilisé pour le management des performances, Bescos & al (1997 : 42).

6. Inducteur de ressources : c'est une grandeur explicative de la consommation des ressources par les activités. Il traduit le degré et l'ampleur de l'utilisation faite des ressources (Keller, 1997 : 26).

7. L'objet de coût : est une catégorie type utilisé dans l'analyse des coûts des productions d'une entreprise (exemple : type de produits, de services, de clients, de commandes, de projets, etc.) ; Bescos & al (1996 : 42).

2.2 La démarche de mise en œuvre

La mise en œuvre de la comptabilité par activité nécessite des préalables comme toute innovation. Toutefois, la définition des objectifs doit être complétée par une méthodologie assez rigoureuse. L'analyse des activités constitue le point de départ de certains auteurs et l'identification des ressources ou des objets de coûts pour d'autres, traduisant la marge de manœuvre en comptabilité de gestion ; Boisvert (1998 : 46).

Ainsi, la démarche de la comptabilité par activité s'appuie sur les étapes ci-après selon Mevellec (2001 : 26) & Boisvert (1998 : 46) :

- le repérage des activités ;
- l'affectation des ressources aux activités ;
- la définition des centres de regroupement ;
- la définition des objets de coûts ;
- le rattachement des activités aux objets de coûts.

2. 2.1 Le repérage des activités

La meilleure manière pour le faire consiste à recenser toutes les tâches exécutées dans le cadre du fonctionnement de l'organisation, puis à les regrouper en activité. Ensuite, on regroupe en processus les activités ayant un même déclencheur ou un objectif précis, qu'elles relèvent ou on d'un même service ou division fonctionnelle de l'organisation.

L'objectif est d'identifier les activités à partir de leur raison d'être au sein du processus de création de valeur de l'organisation. C'est donc une véritable analyse organisationnelle qu'il convient de mener. A cet effet, d'après Bescos & al (1997 : 243), l'outil privilégié pour établir la liste des activités est la conduite d'entretien auprès des personnes chargées de les exécuter. L'analyse des entretiens permet d'établir une première cartographie des activités par service avec une description écrite de chacune d'entre elle. Ces listes sont ensuite validées avec les responsables des départements concernées. Cette approche présente l'avantage d'associer au départ les opérationnels à la construction du nouveau système de calcul et constitue un facteur clé de réussite.

Dans certains cas, il peut s'avérer utile de compléter les entretiens par des observations directes sur le terrain, par l'analyse des documents de travail ou bien encore par l'examen des données historiques (statistiques de production).

2.2.2 L'affectation des ressources aux activités

Le rattachement des ressources aux activités se fait par affectation des montants des comptes aux activités concernées ou par répartition de ces montants à l'aide d'un inducteur qui peut être un pourcentage d'utilisation des ressources par les activités. Cette répartition souvent difficile devient nécessaire aux cas où les coûts des ressources consommées n'ont pas été affectés aux activités au moment de leur enregistrement. Mevellec (2001 : 28)

2.2.3 La définition des centres de regroupement

Selon Bescos & al (1997 : 244), elle est une étape intermédiaire nécessaire pour simplifier le rattachement des activités lorsque leur nombre est élevé comme c'est le cas dans la plupart des organisations. Les activités regroupées dans un même centre sont celles qui peuvent être rattachées par un même inducteur d'activité ; c'est-à-dire une unité d'œuvre, un déclencheur d'activités ou un facteur de consommation de ressources.

2.2.4 Les objets de coûts

L'établissement de la liste des activités ou objets de coûts s'établit à partir des différents supports de données des activités. Lorsque la liste est trop longue pour rendre le système complexe, on peut regrouper les activités en gamme sur la base de leur similitude quant à la qualité, à la valeur des ressources consommées et aux activités de soutien.

2.2.5 Le rattachement des activités aux objets de coûts

Il se fait grâce aux inducteurs et au volume de chaque activité ou centre de regroupement. Cette méthode a l'avantage de mettre en exergue les liens causals entre ressources, activités et prestations. Elle permet de produire des informations utiles pour la réduction des coûts à partir des données sur les inducteurs de coûts. Elle facilite le réaménagement des processus. Bescos & al (1997 : 244)

2.3 L'utilisation des ressources

« Comme dans la démarche classique, les coûts des ressources sont directement affectés aux produits par le biais des nomenclatures. Ainsi, il faut affecter les montants des comptes du grand livre aux activités ou encore répartir ces montants entre plusieurs activités au moyen d'un inducteur de ressources pour une activité. » Boivert (1998 : 40).

Tableau n° 1 : matrice activités –générateurs de coûts

	Activité 1	Activité 2	Activité 3	Activité 4	Activité 5	Activité 6	Activité 7	Activité 8
Facteur 1	X							
Facteur 2			X					
Facteur 3		X						
Facteur 4				X		X	X	
Facteur 5		X						
Facteur 6					X			X

Source : Jacot & Micaelli (1996 : 117)

En effet, cette matrice permet de faire de regroupement des activités. Il s'agit d'imputer les autres ressources afin de valoriser les activités. Le regroupement permet de réunir des activités ayant un indicateur commun en un centre de regroupement.

Chapitre 3 Présentation du modèle d'analyse et méthodologie de la recherche

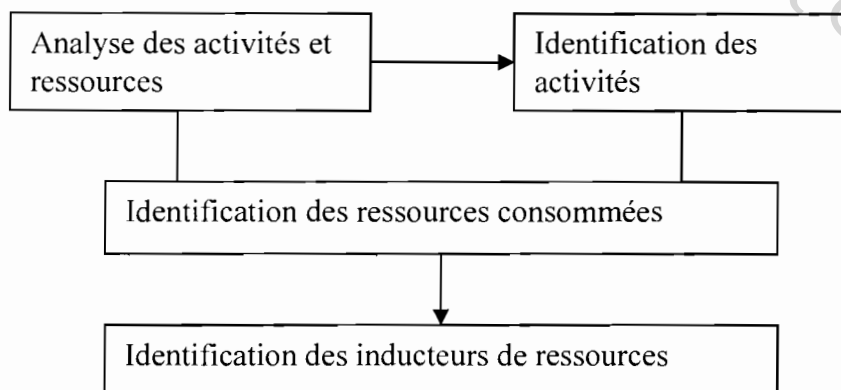
L'une des caractéristiques les plus intéressantes de la comptabilité par activités réside dans son extraordinaire flexibilité. Elle peut être adaptée à volonté, selon les diverses préoccupations et contraintes qui sont le lot quotidien des gestionnaires actuels. Chaque cas est unique du fait de la spécificité de chaque organisation, qu'il s'agisse de la grande entreprise ou de la PME.

Notre thème qu'est la «Contribution à la conception d'un système de comptabilité par activité » vise à vérifier si l'absence d'une comptabilité de gestion est fonction du système de gestion mis en place. Nous présentons dans un premier temps notre méthodologie de recherche puis dans un second temps notre modèle d'analyse.

3.1 Modèle d'analyse

Notre revue de littérature nous a permis d'obtenir le modèle ci- dessous. Ce modèle nous aidera dans la phase de notre contribution à la conception du nouveau système pour la Senelec.

Figure n° 5 : modèle d'analyse



Source : nous même à partir de la revue de littérature

3.2 Méthodologie de la recherche

Comme méthode de travail, nous procéderons tout d'abord à une observation afin de repérer et d'analyser les activités ainsi que les ressources consommées. Cette observation nous permettra d'apprécier les pratiques de l'organisation.

Selon Lorino (1997 : 133), Les deux types de démarche pour une collecte de données peuvent s'appuyer sur une panoplie d'outils. Une première catégorie de méthodes porte sur la consultation des experts (l'encadrement en général) : interviews ou questionnaires. Une deuxième catégorie de méthodes, qu'on pourrait qualifier de « méthode de terrain », moins subjectives mais plus lourdes, consiste à enquêter : observation, mesure de temps, analyse de données historiques ou auto-analyse des personnels concernés (tenue d'une feuille de route).

Nous allons procéder par observation, entretien ou questionnement et par la consultation des documents existants. Nous collecterons nos données sur une période de deux mois et nous procéderons par la suite à la conception.

3.2.1 L'observation

Tout au long de notre stage au sein de la Senelec nous procéderons par l'observation pour la collecte de nos informations. Celle-ci consistera à observer les techniciens durant une semaine pendant qu'ils exercent leur tâche, les ressources qui rentrent dans le processus de production. Cette observation sera renouvelée quinze jours après et se fera durant les heures de travail afin de perdre moins d'informations.

Ainsi cette technique nous permettra non seulement de nous familiariser à l'environnement dans lequel nous évoluons, mais elle nous guidera également dans le suivi du processus de production au sein de cette structure. L'avantage de cette technique est qu'elle nous collera plus à la réalité du terrain. Elle nous aidera également dans l'appréciation et dans l'énumération de tout ce qui est utilisé en matière de ressources.

3.2. 2 Les questionnements

La seule observation ne suffit pas pour la collecte des données. L'environnement est purement technique, donc nous devons faire appel à la collaboration de ceux qui y travaillent. Aussi, dans une perspective de recensement des tâches et des activités qui s'y déroulent, l'entretien avec les responsables de la production s'affiche comme une nécessité. C'est parce que ces derniers ont une connaissance du terrain et peuvent nous aider à identifier les activités. De plus, il nous permettra de valider d'une autre manière les informations obtenues à travers l'observation.

3. 2. 3 L'analyse documentaire

Les documents constituent la mémoire d'une structure, d'une entité ou d'une organisation. Ils nous permettront de retrouver les informations qui nous ont échappé, de connaître le volume d'activité de la structure les années précédentes et enfin d'apprécier leur évolution. Ces documents seront relatifs à la production de l'énergie. Ce qui nous permettrait d'acquérir le vocabulaire technique au niveau de la production.

DEUXIEME PARTIE : ETUDE DU SYSTEME DE
COMPTABILITE ANALYTIQUE DE LA SENELEC

Introduction

La méthode des coûts basés sur les activités est un modèle de détermination des coûts qui identifie les pools / centres de coûts ou centres d'activités dans une organisation et affecte les coûts aux produits et services en fonction d'indicateurs basés sur le nombre d'événements ou de transactions : opérations intervenus dans le processus de production des produits et services.

Le management par activités ABC (Activity Based Costing) est une méthodologie reconnue pour mettre en évidence les produits, les services, les canaux et segments de clients les plus rentables. Elle permet en même temps de déterminer les coûts des processus individuels qui peuvent être réduits ou améliorés en vue de réaliser des niveaux de performance plus élevés. La plus part des méthodes d'imputation des coûts par activité sont adoptés dans le but de comprendre et de maîtriser les coûts de réalisation des produits et services délivrés aux clients à travers différents processus.

Dans le système ABC, l'entreprise est vue comme un ensemble d'activités plutôt qu'un ensemble d'unités structurelles. Elle est représentée du point de vue de ses enchaînement en séries de tâches et d'opérations dans des systèmes intégrés et complémentaires organisés dans une logique clients fournisseurs depuis les études.

Aux USA, les entreprises les mieux gérées reconnaissent que les coûts qu'elles engagent découlent directement des activités qu'elles entreprennent pour concevoir, produire et commercialiser leurs produits. Celles qui parviennent à identifier et à isoler ces activités grâce à un schéma représentant les étapes du processus de fabrication, appréhendent avec plus de précision et gèrent mieux leur consommation de ressources.

Nous présenterons d'abord, l'entreprise et la description du système existant, puis la conception du système de comptabilité par activité.

Chapitre 4 Présentation de la structure

Entreprise clé dans un secteur dynamique et moderne, la Senelec joue un rôle prépondérant dans le secteur économique et social de ce pays. Elle jouit d'une autonomie financière et opérationnelle. Gérée comme une société privée, elle est tenue d'équilibrer ses recettes et dépenses en vue de dégager les bénéfices lui permettant de financer le développement et l'extension du système électrique du pays.

Dans ce chapitre, nous présenterons la Senelec d'une manière générale. Ensuite nous présenterons le département contrôle de gestion à travers son cadre organisationnel. Nous terminerons par la description du système existant.

4.1 Mission et objet

De 1886 à nos jours, la société a connu de profondes mutations du fait du progrès technique. En effet, elle a été transformée en société anonyme à participation publique majoritaire par la loi n° 98-06 du 28 janvier 1998.

La Senelec est une société anonyme investie d'une mission de service public afin d'assurer aux populations la fourniture d'électricité dans les meilleures conditions de coûts et de qualité. L'exploitation du secteur sur le territoire de la république du Sénégal, constitue une activité d'intérêt national placée sous la responsabilité de l'Etat. Par le contrat de concession, l'Etat confie à la Senelec la production, d'achat et de revente en gros, de distribution et de vente au détail d'électricité, sous le régime de licence et de concession prévu par la loi. Ces activités ne sont confiées à la Senelec qu'en considération des obligations qualitatives et quantitatives qu'elle a souscrites dans le contrat de concession et dans le cahier des charges (article 2 du contrat de concession).

4.2 Organisation et structure

Avec la nouvelle organisation, toutes les directions relèvent de la direction générale qui les supervise (annexe 1).

4.2.1 La direction de la production

Elle a pour mission d'assurer l'exploitation et la maintenance des installations de production du réseau interconnecté, des centrales régionales et des centrales secondaires. Elle assure, en relation avec la direction du transport, un fonctionnement économique du parc de production. Elle met en œuvre, en relation avec la direction de la planification et de l'équipement, toutes les mesures nécessaires en vue du recouvrement des puissances indisponibles des unités les plus performantes en termes de fiabilité et de consommation de combustibles.

4.2.2 La direction du transport

Elle a pour mission d'exploiter et d'assurer la maintenance du réseau de transport et de télécommunication. Elle est responsable du placement optimal des moyens de production du réseau interconnecté, des achats auprès des producteurs indépendants et de importations d'énergie électrique conclues dans le cadre d'accords internationaux.

4.2.3 La direction de la distribution

Elle est chargée de l'exploitation et de la maintenance du réseau de distribution moyenne tension et basse tension sur l'ensemble du territoire national ainsi que du contrôle de la qualité de la fourniture d'électricité. Outre ses activités techniques, elle est responsable des activités commerciales à l'intérieur de zones d'exploitation définies.

4.2.4 La direction de la planification et de l'équipement

Elle a pour mission d'effectuer des études de planification technique et économique en vue de définir les plans d'investissement à moyen et longs termes optimaux, relatifs à la production, au transport et à la distribution. Elle est chargée d'établir les études justifiant la pertinence des projets notamment ceux pour lesquels un financement est recherché. Elle est responsable de la normalisation, de la réalisation des ouvrages et du développement des énergies renouvelables.

4.2.5 La direction financière et comptable

Elle est responsable de l'enregistrement exhaustif et exact, dans des délais raisonnables, de toutes les transactions comptables et financières de la Senelec. Elle analyse et justifie régulièrement les soldes des comptes significatifs de l'entreprise. Elle est chargée, entre autres fonctions, de l'établissement, selon les règles de l'art, des états financiers de fin d'exercice, de la gestion rigoureuse de la trésorerie et du contrôle de gestion. Elle a également pour mission la recherche et la mobilisation des meilleures sources de financement pour les investissements, en relation avec la direction de la planification et de l'équipement.

4.2.6 La direction commerciale

Elle est chargée de la définition et du suivi de l'exécution des politiques permettant d'assurer une meilleure qualité de service à la clientèle. A cet effet, elle met en œuvre toutes les mesures nécessaires pour une bonne connaissance des marchés. Elle élabore en relation avec le service chargé de la communication, les programmes d'information et sensibilisation de la prévision de la demande ainsi que de la réalisation d'études tarifaires. Elle participe à l'élaboration des objectifs et assure le suivi des performances des agences commerciales rattachées à la direction de la distribution.

4.2.7 La direction des ressources humaines

Elle est responsable de l'administration et de la gestion dynamique et prospective du personnel de la Senelec. Elle conçoit et exécute les plans de formation du personnel et a en charge la gestion du climat social en mettant en œuvre une politique basée sur la concertation avec les partenaires sociaux et associatifs. En outre, elle veille aux respects des règles en matière d'hygiène et de sécurité du travail notamment par la mise en œuvre d'une politique médicale et de prévoyance des risques professionnels.

4.2.8 La direction de la logistique

Elle est responsable de la gestion du parc de matériel informatique et de l'ensemble des logiciels de gestion de la Senelec. Elle conseille toutes les unités de la Senelec dans la

définition des besoins en matériels informatiques ainsi que dans la conception ou l'acquisition de logiciels spécifiques.

Elle assure en outre, toutes les fonctions relatives à l'approvisionnement de matériels et fournitures d'exploitation, d'entretien et d'investissement. Elle est responsable de la gestion sécuritaire des stocks. Elle est également chargée de la gestion de l'ensemble des services généraux de la Senelec.

4.2.9 La direction de l'audit interne et le contrôle général

Il a pour mission le contrôle permanent du respect des procédures comptables, financières et commerciales en vue d'assurer la protection et la sauvegarde des biens de la Senelec. Il veille au respect des normes techniques de réalisation, d'exploitation et de maintenance des ouvrages. En outre, il veille à l'application de critères objectifs pour le choix d'entreprises prestataires de service ainsi qu'au respect par les services de la Senelec et les entreprises concernées des dispositions contractuelles.

4.2.10 Le département juridique

Il a pour mission de conseiller la direction générale sur les questions d'ordre juridique. A ce titre, il donne des avis sur les questions soumises par les différentes unités de la Senelec et participe à l'élaboration des différents contrats. Il est aussi chargé du suivi des contentieux.

4.2.11 Le département de la communication

Il est chargé de la définition et de la mise en œuvre d'une stratégie de la communication interne comme externe en vue d'améliorer l'image de la Senelec. Il est l'interface entre les médias et les services de la Senelec. De plus, il est chargé des relations publiques de l'entreprise.

4.3 Présentation du département Contrôle de gestion

La comptabilité analytique est un outil important du contrôle de gestion. C'est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de

nature à éclairer les prises de décision. Ainsi, comme tous les calculs de coûts se font au niveau de cette unité, nous jugeons utile de présenter le département dans lequel elle se trouve.

4.3.1 Missions et fonctions

Les missions générales du contrôle de gestion sont :

- d'élaborer, de mettre en place, d'assurer la maintenance et le bon fonctionnement des systèmes de gestion, de la comptabilité analytique, des tableaux de bord ;
- de contribuer au développement des autres systèmes d'information et de gestion de la société ;
- de rédiger et de mettre en place l'ensemble des procédures relatives au contrôle de gestion et au contrôle budgétaire ;
- de faire vivre les outils de contrôle de gestion qui joueront un rôle moteur dans la maîtrise de la relance et de la solidité de la Senelec ;
- d'élaborer les tableaux de bord, les éléments du reporting financier et tous les outils de pilotage permettant aux opérationnels d'optimiser la gestion de leurs affaires ;
- d'élaborer le budget prévisionnel et d'en assurer le suivi et l'analyse des écarts ;
- de réaliser toutes les études ponctuelles pour la direction générale et de nature à améliorer la rentabilité de la société ;
- de conseiller, former et aider les opérationnels dans la mise en place du processus budgétaire ;
- de jouer un rôle important de conseil et d'informations en matière de gestion et contrôle financier auprès de la direction générale ;
- d'élaborer, de faire appliquer et contrôler l'exécution du planning des arrêts comptables mensuels et de fin d'exercice.

4.3.2 Organisation

Le département contrôle de gestion est organisé autour de deux services (annexe 2) :

- le service plan et budget ;

- le service études, analyses et contrôle opérationnel ;

4.3.2.1 Le service plan et budget

Il est organisé à son tour autour de trois unités.

❖ L'unité comptabilité analytique

- calcul le coût de revient de l'énergie par niveau de tension et par destination ;
- détermine la rentabilité économique de la société et sa répartition entre les différentes exploitations ;
- participe à la préparation des études et aux révisions tarifaires ;
- détermine les formules d'indexation réelles et fait l'évaluation des recettes générées par rapport aux prévisions.

❖ L'unité engagements

- suit et contrôle les engagements budgétaires de toutes les dépenses d'exploitation et d'investissement au niveau du siège ;
- assure régulièrement et au fur et à mesure de l'exécution du budget le contrôle des réalisations comparées aux prévisions ;
- suit et contrôle à posteriori toutes les dépenses budgétaires dans les exploitations régionales ;
- évalue les performances et propose à la direction générale les mesures correctives si la marche vers les objectifs fixés ne se fait pas comme prévue ;
- assiste le directeur général au contrôle et à la confirmation des engagements.

4.3.2.2 Le service analyses et reporting

Ce service est organisé autour de deux unités.

❖ L'unité contrôle analytique

- contrôle les affectations de charges aux nouvelles structures et contribue au développement du système de contrôle de gestion ;
- développe et tient une comptabilité analytique d'exploitation en temps réel (par centre de coûts, de responsabilités et de profits) en lieu et place de l'unité analytique ;
- élabore des éléments de coûts réels nécessaires à la préparation du plan, des budgets et de toutes les études et analyses de gestion ;
- répartit les cessions de frais et les charges abonnées et prépare les informations pour la répartition secondaire des charges imputées dans les sections auxiliaires vers les sections principales ;
- contribue au développement des autres systèmes d'informations et de gestion de la société (comptabilité générale, statistiques, système d'informations clientèle).

❖ L'unité études et analyses

- suit l'évolution des indicateurs de performances budgétaires ;
- met en évidence des gisements potentiels d'accroissement de l'efficacité de telle ou telle fonction de l'entreprise ;
- aide les responsables opérationnels en les amenant à :
 1. Bâtir les budgets qui expriment en termes comptables et financiers des plans d'action à horizon court terme
 2. Suivre les réalisations
 3. Planifier
- Fait partager aux responsables opérationnels le souci de respecter la logique d'enchaînement des plans d'action, de programmes et budgets.

4.4 Traitement des données en comptabilité analytique

L'unité comprend deux sections que sont la section principale analyse et suivi et la section principale traitement des informations. Pour la réussite de sa mission, l'unité donne à chacune

de ses sections des tâches bien définies que ces dernières doivent exécuter d'une manière claire et précise grâce au système intégrée et à l'outil de travail qui est Oracle Application.

4.4.1 Organisation du General Ledger

Oracle General Ledger occupe une position centrale dans l'offre d'Oracle Application en sa qualité de « synthétiseur » des événements gérés dans les autres modules. C'est un logiciel multi société qui permet de tenir plusieurs comptabilités. C'est-à-dire celle de la Senelec et de ses succursales. C'est une solution de gestion financière complète qui permet de réaliser les tâches suivantes :

- Enregistrement et révision des informations comptables : importation de données à partir des modules auxiliaires ou les saisies directes par opérations diverses pour la mise à jour des mouvements réels ou budgétaires.
- Manipulation des informations comptables :
 1. consultation de solde ;
 2. redressement d'écritures ;
 3. consultation ou révision de budget ;
 4. analyse des informations comptables
 5. préparation rapide de simulation et d'états
 6. préparation du processus budgétaire.

4.4.2 La clé comptable flexible

Les fonctionnalités du GL s'articulent autour de la clé comptable flexible, dont la structure offre de vastes débouchés en terme de comptabilité analytique. La clé comptable flexible représente la structure d'imputation comptable qui est définie pour traduire les données traitées dans les différents modules en écriture comptable dans GL. Elle comporte neuf segments dont les deux derniers sont des segments de prévision mis en place pour répondre aux futurs et éventuels besoins en terme d'analyse. Chaque segment est composé de jeux de valeurs. Ce sont :

- le segment 1 : société

- le segment 2 : filiale
- le segment 3 : compte
- le segment 4 : sous compte
- le segment 5 : centre de responsabilité
- le segment 6 : nature
- le segment 7 : localité
- le segment 8 : réserve
- le segment 9 : réserve

❖ Le segment société

Etant donné le caractère disparate des activités des trois entreprises (**S** : Senelec ; **I** : IPM ; **F** : FOPES), on a la possibilité d'avoir des comptabilités par société. Ce choix aura pour avantage d'opérer un suivi de l'activité de chacune des sociétés sur l'ensemble du territoire du Sénégal.

❖ Le segment filial

La filialisation permet une séparation des grandes fonctions de la Senelec. Les principales activités sont :

- filiale 01 production
- filiale 02 transport
- filiale 03 distribution
- filiale 04 regroupe toutes les activités des unités fonctionnelles

❖ Le segment compte

Il représente le plan comptable adopté par la Senelec à savoir : SYSCOA. On ajoute des zéros aux numéros pour avoir les six caractères alphanumériques de ce segment.

Exemple : 101200 capital social appelé

601100 achats de marchandises UEMOA

❖ Le segment sous-compte

A ce titre, il faut préciser que ce segment sera utilisé pour tenir une comptabilité auxiliaire pour certaines opérations comme les comptes sinistres, les affaires, les comptes courants etc. Le nombre de caractères retenus pour ce segment est de six caractères alphanumériques.

❖ Le segment centre de responsabilité

L'importance de ce segment pour la comptabilité analytique est indéniable puisqu'il synthétise l'ensemble des unités fonctionnelles et opérationnelles ; c'est-à-dire l'ensemble des unités qui concourent d'une façon directe ou indirecte à la production de l'énergie.

Le nombre de caractères retenus pour ce segment est de cinq caractères alphanumériques. A l'exception de l'ouvrage, les cinq premiers caractères peuvent être interprétés comme suit (annexe 3) :

- le premier caractère désigne la classe ;
- le deuxième caractère désigne la direction de la filiale ;
- le troisième caractère désigne le département dans la direction ;
- le quatrième caractère désigne le service dans le département ;
- le cinquième caractère désigne la division dans le service ;

❖ Le segment nature

Il a été retenu pour prévoir un suivi des différents ouvrages techniques de la Senelec, il peut s'agir aussi bien d'ouvrage de production, de transport d'énergie et de distribution.

Le nombre de caractères retenus pour ce segment est de trois caractères alphanumériques. Les natures sont numérotées de la manière suivante :

- 001 à 099 : coût commun
- 100 à 199 et de 600 à 699 : ouvrage de production
- 200 à 299 et de 400 à 499 : ouvrage de transport

- 300 à 399 : ouvrage de distribution.

❖ Le segment localisation

Son importance est certaine pour la localisation des activités de la comptabilité générale et analytique. Le nombre de caractères retenus pour ce segment est de quatre caractères alphanumériques. Le principe de codification est :

- le premier caractère désigne la délégation ;
- le deuxième caractère désigne le département ;
- le troisième et quatrième caractère désigne le secteur de comptabilisation dans le département ou district.

❖ Les segments réserve

Pour pouvoir répondre aux futurs et éventuels besoins en terme d'analyse, il a été décidé de mettre en place deux segment de réserve. La clé comptable flexible figure sur tous les documents comptables de la Senelec.

4.5 Les sources des informations

L'information joue un rôle capital dans la conduite de l'entreprise. D'une part, elle constitue la base de toute décision ; d'autre part, elle assure la communication entre les différentes unités de l'entreprise dont les actions doivent être coordonnées. Comme dit plus haut, les informations analytiques de la Senelec proviennent essentiellement de sa comptabilité générale dans la mesure où elle ne détient pas d'éléments supplétifs.

Le GL qui édite les états comptables analytiques, budgétaires et des engagements recueille ses informations au niveau des centres auxiliaires. Ces modules qui lui sont intégrés partagent certaines informations (annexe 4). Ce sont :

❖ La gestion des commandes (PO)

Les commandes se font par centres de responsabilités. Ces derniers expriment leurs besoins auprès du service approvisionnement qui s'occupe de la commande et de la réception des articles qui ne se trouvent pas dans le stock.

❖ La gestion des stocks (IC)

La comptabilité matière utilise l'inventaire permanent dans la saisie de ses opérations. Les matières premières sont enregistrées par centre de responsabilité et sont évaluées à leur sortie au coût unitaire moyen pondéré. Ce coût est calculé mensuellement. Les inventaires physiques se font par intermittence, le première a lieu au mois d'août, le deuxième et dernier a lieu au mois de décembre pour les besoins des états de fin d'exercice.

❖ La gestion des fournisseurs (AP)

Les factures des différents fournisseurs (travaux d'investissement, matières, fournitures, insertion, restauration, travaux d'entretien) sont d'abord vérifiées et saisies au niveau du service comptabilité fournisseur, ensuite elles sont acheminées vers le service fiscalité qui y appose la mention TVA déductible ou non et enfin elles sont enregistrées dans les comptes respectifs et par centres de responsabilité avant d'être réglées.

❖ La gestion des immobilisations (FA)

Le service immobilisation s'occupe du traitement des amortissements des divers matériels par centre de responsabilité et des extensions qui sont immobilisées.

❖ La gestion des ressources humaines (RH)

Le département ressources humaines se charge des habitations et du traitement des salaires en fonction des différentes catégories (cadres, agents de maîtrise, agents d'exécution).

❖ Le système d'information client (SIC)

IL s'occupe de la vente de l'électricité aux différents clients.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 Etude du système de comptabilité analytique

La Senelec a connu des mutations énormes du fait du progrès technique. De ce fait, son fonctionnement devient complexe et la comptabilité générale, bien que toujours nécessaire, s'est avérée insuffisante pour les besoins d'information interne et de contrôle des performances. La comptabilité analytique commençait alors à se développer en s'appliquant exclusivement à l'industrie d'où son appellation ancienne de comptabilité industrielle. Elle est devenue par la suite comptabilité analytique d'exploitation lorsque le tertiaire a été amené à calculer des coûts de revient.

Bien que comportant le terme comptabilité, c'est une discipline fondée sur l'analyse des coûts et l'interprétation des données globales conduisant à prendre des mesures de détails et à mieux contrôler les coûts. La mise en place d'une comptabilité analytique ne constitue donc pas une satisfaction purement intellectuelle, mais un outil de gestion.

De par son caractère indispensable, elle mérite qu'on s'y attarde car si son objectif est la détermination des coûts, les méthodes utilisées pour l'atteindre sont spécifiques à chaque entreprise. Nous nous intéressons au cas de la Senelec qui possède une comptabilité analytique utilisent des coûts complets et dont la finalité est le calcul du coût de revient de l'énergie. Nous allons donc étudier le traitement des données et le processus de détermination des coûts et prix de revient. Les données sont traitées grâce à l'outil de travail qui est Oracle Application.

5.1 Le traitement analytique

La méthode de calcul utilisé est celle du coût complet car elle permet d'intégrer toutes les charges.

5.1.1 Les charges abonnées

Il s'agit de retraiter toutes les informations qui ne tombent pas aux périodes d'exploitation (mois) et qui étaient saisies soit par bimestre, soit par trimestre. Ces informations concernent le loyer, les assurances, les frais de télécommunication, l'eau, l'impôt foncier, la patente etc.

Le travail consiste à prendre le montant budgétisé de ces différents postes et de les mensualiser compte tenu de leur rythme de consommation. Généralement, on prend le douzième de leurs montants respectifs et on l'impute au centre de coût concerné. Une fois la facture reçue, on ajuste en hausse ou en baisse selon le niveau de réalisation.

5.1.2 Les opérations diverses

Ce sont les opérations saisies et imputées par les centres auxiliaires et les traitements des cessions d'heures. Grâce au système automatique d'oracle, la comptabilité analytique tire les données concernant les comptes des charges et par centre de responsabilité. Avec ces informations, elle établit la balance analytique qui est un état récapitulatif de toutes les charges. Elle est établie sur la base de la clé comptable flexible.

5.2 La détermination des coûts et prix de revient

La détermination des coûts et prix de l'électricité est établie par niveau de tension conformément aux objectifs de la Senelec. Elle permet de connaître le coût de l'électricité à tous les stades de l'activité.

5.2.1 La répartition des charges

Il existe deux types de répartition :

❖ La répartition primaire

Toutefois, la méthode semi intégrée de la comptabilité analytique à la comptabilité générale lui permet de recueillir les informations à partir de sa chaîne de traitement, lesquelles sont classées par origine. Des imprimés sont utilisés par les agents comptables pour transmettre les informations aux agents chargés de la saisie ; et le système oblige ceux qui engagent les charges à renseigner la comptabilité analytique. C'est donc après l'établissement de la balance analytique qu'on procède à la première répartition des charges qui consiste à les ventiler dans les comptes des sections auxiliaires et principales. En d'autres termes à les reclasser en charges indirectes et charges directes.

Dans la réalité, ce redressement se fait de façon quasi-automatique car la comptabilité et l'organigramme de la Senelec sont très précis. Les unités sont connues auxiliaires comme principales, les charges sont connues d'avance en charges directes et indirectes. La répartition primaire est faite lorsqu'une unité impute une dépense engagée : achats directs ou prestations reçues, bon de sorties magasin, frais de personnel répartis par unité, prestations réciproques entre unités, charges abonnées etc. Comme charges directes, la Senelec enregistre :

- les frais de personnel ;
- les achats directs de fournitures et divers ;
- les frais de déplacement ;
- les sorties de stocks de fourniture et divers ;
- les prestations reçues ;
- les achats de matières premières et lubrifiants.

Les charges indirectes sont les suivantes :

- les cessions d'heures données en prestations (feuille de temps) ;
- les cessions de déplacement (missions) ;
- les cessions de kilomètres parcourus pour les interventions ;
- les cessions d'heures informatiques.

Les cessions sont valorisées à l'unité d'œuvre avant d'être virées dans les unités. Les autres prestations sont valorisées à un coût standard. De plus les charges non incorporables sont :

- les coûts des immobilisations produites (centrales, lignes et postes, etc.) ;
- les prestations aux tiers facturées.

Actuellement, la Senelec ne détient pas d'élément supplétif conséquent dans sa comptabilité analytique.

❖ La répartition secondaire

Il s'agit de la répartition des unités fonctionnelles sur les unités opérationnelles. Elle est faite après le calcul des coûts de production des unités techniques et des unités commerciales et après la détermination des unités d'œuvre. Elle s'opère donc avec les unités d'œuvre suivantes :

- DP : kilowattheures produits
- SER : kilomètres de lignes
- SEP : puissance installée
- DEMET : production
- DPRS : effectifs
- DCR : effectifs
- DMC (comptage) : nombre d'abonnés
- Service salaire : effectif

Notons cependant qu'on devra disposer des éléments suivants :

- les mouvements d'énergie
- les kilomètres de lignes
- les kilowattheures livrés
- la surface occupée
- la puissance installée
- l'effectif par unité
- le nombre de véhicules
- les heures informatiques
- le nombre d'abonnés
- les kilomètres véhicules

5.2.2 L'affectation des amortissements

A l'exception de l'amortissement des grosses réparations, tous les autres amortissements ne sont pas réfléchis en comptabilité analytique. C'est pourquoi la répartition des amortissements

constitue une étape importante dans la détermination des coûts et prix de revient. En effet, au niveau du service gestion des immobilisations, les amortissements sont comptabilisés suivant l'indice budgétaire de la région. C'est le cas des amortissements de production (à l'exception des grosses centrales) ; aussi nous avons les amortissements de distribution lignes et postes et les autres amortissements d'immobilisations incorporelles. Cette forme de comptabilisation ne convient pas au calcul des coûts et prix de revient et c'est pourquoi la section est amenée à retraiter les amortissements :

- par centrale et par centre secondaire pour les amortissements de production ;
- par type de ligne et de poste et par secteur ;
- entre unités techniques, commerciales et unités fonctionnelles pour les véhicules ;

Les amortissements de transport et de distribution sont imputés au coût d'exploitation des réseaux pour chaque niveau de tension. Les amortissements des immobilisations corporelles à l'exception du matériel de transport sont passés aux frais généraux compte tenu des difficultés de leur affectation faute de mise à jour du fichier des immobilisations.

Il faut noter par ailleurs que les amortissements des compteurs ne sont pas pris en compte dans la détermination des coûts et prix de revient ; ces derniers faisant l'objet de location aux clients. Comme amortissement, nous avons :

- au niveau des centrales : matériel d'usine, constructions industrielles, agencement de matériel, matériel et outillage, matériel de transport, autres matériels ;
- Au niveau du réseau : lignes HT, MT, BT ; postes et sous-stations ; matériel et outillage, matériel de transport, autres matériels, véhicules ;

NB :

Les provisions sont des éléments non incorporables dans le calcul des coûts et prix de revient de même que les charges hors exploitation.

5.2.3 Les statistiques

Elles servent de clé de répartition et sont donnés par différents services. Il s'agit des statistiques techniques telles que la longueur de ligne, la production brute et nette par centrale et centres secondaires, le nombre de postes, la puissance installée. Des statistiques commerciales telles que le nombre d'abonnés par secteur, par centres et par niveau de tension, le nombre de véhicules par unités fonctionnelles, techniques et commerciales, l'effectif suivant les unités de production, les unités techniques et les unités commerciales.

Les clés de répartitions doivent être le plus près possible de la réalité pour une répartition correcte des charges.

5.2.4 Les mouvements d'énergie

Pour répartir le coût de production sur le réseau interconnecté, il est nécessaire d'établir les mouvements d'énergie, c'est-à-dire les échanges entre les différents réseaux connectés. Les échanges se font à travers les lignes de distribution service public (DSP).

5.3 Le processus de calcul des coûts et prix de revient

Le calcul du prix de revient de l'énergie livrée suit un certain nombre d'étapes décrites de la manière suivante :

- coût de production ;
- coût des unités techniques ;
- coût d'exploitation des différents réseaux (90 kV, 30 kV, 6,6 kV, et BT)
- coût des unités commerciales ;
- frais généraux du siège ;
- achat d'énergie.

5.3.1 Dans le réseau interconnecté

Au niveau de ce réseau, nous avons la détermination des coûts ci-dessous.

5.3.1.1 La détermination du coût des unités auxiliaires

Il s'agit du coût d'exploitation ou de fonctionnement de la direction générale et services rattachés et des autres unités auxiliaires conformément à l'organigramme de la Senelec. Les amortissements, les frais financiers affectés aux unités auxiliaires sont virés aux comptes de frais généraux suivant les effectifs. L'affectation des frais généraux sera fait sur le coût de revient des kWh transportés. Ce sont les coûts des unités qui, comme la DRH font des prestations à d'autres unités. Il s'agit :

- du département équipement de production qui travaille sur l'ensemble des projets d'investissement en production
- du département équipement de réseau qui travaille sur l'ensemble des projets d'investissement en lignes et en postes. Ce coût sera réparti ici suivant la longueur des lignes de chaque réseau
- de l'Etat-major de la direction production qui travaille sur l'ensemble des centrales. La clé de répartition est la puissance installée
- du garage dont le coût est réparti suivant le nombre de véhicules par unité.

5.3.1.2 La détermination du coût des unités techniques

Il s'agit ici des frais communs à l'ensemble des réseaux. Le coût des unités techniques directes figure dans les comptes de frais de structure du département moyenne tension et au niveau des secteurs régionaux. On ajoute à ce coût les frais de véhicules, les amortissements de ces mêmes véhicules, une quote-part du coût de la DRH, du service salaire, du garage et du service équipement de réseau. Ce coût sera transféré sur le coût de revient des kWh livrés.

Cependant, Dakar et secteurs n'ont pas la même organisation en ce qui concerne les unités techniques. En effet, à Dakar on distingue les unités s'occupant différemment de la haute, moyenne ou basse tension. Ainsi donc, les coûts des unités techniques du transport seront répartis suivant la longueur des lignes 90 kV et des lignes DSP. Le coût des départements moyenne et basse tension sera réparti sur le coût des kWh livrés en 30 et 6,6 kV. Le coût du service basse tension sera affecté au coût de revient des kWh livrés.

Pour les secteurs et à la différence du réseau général et Dakar en particulier, ce sont les mêmes agents qui travaillent dans les différents réseaux. Le coût des unités techniques sera réparti sur le prix de revient des kWh livrés en 30 ; 6,6 et BT suivant la longueur des lignes.

5.3.1.3 La détermination du coût des unités d'exploitation

Il s'agit des frais se rattachant à l'exploitation directe des lignes et des postes. Ce coût reçoit les amortissements de lignes et de postes, les frais financiers concernant les investissements de distribution avant d'être transféré au compte coût de revient des kW transportés et livrés en 30 ; 6,6 kV et basse tension. Pour le réseau 90 kV, le coût d'exploitation est enregistré dans différents comptes et pour chaque ligne de départ et par type de poste.

Pour le réseau 30 kV, il est constitué du coût direct d'exploitation des lignes et postes 30 kV et des frais financiers. Cependant, pour le réseau 6,6 kV le coût d'exploitation reçoit les amortissements des lignes et des postes 6,6 kV et les frais financiers.

NB : il est à noter que le coût des sous stations de Dakar sera viré au coût des unités techniques moyenne tension de Dakar, car même s'il y a transformation pour le 6,6 kV ; il y a aussi les équipements qui servent au 30 kV.

5.3.1.4 La détermination du coût de production du kilowatt

Ce coût est déterminé pour chaque centrale et centre. L'unité d'œuvre retenue à cet effet est la production brute. Après la répartition des charges par nature, tous les comptes d'exploitation et d'entretien des centrales sont soldés dans les comptes de détermination du prix de revient pour donner par sommation le coût de production. A ces comptes, on transfère également les amortissements de production, le coût du service équipement de production, une partie du coût de la DRH et du garage. Ce coût de production du kilowatt sera plus tard utilisé dans le calcul du coût de revient transporté au prorata des mouvements d'énergie sur le réseau transport.

5.3.1.5 La détermination du coût des unités commerciales

C'est l'ensemble des frais ou charges se rapportant aux activités de relève, de facturation et d'abonnement. A ce coût, on transfère une partie du coût de la DRH, les amortissements des véhicules, le coût du garage. Ce coût sera transféré à son tour dans les comptes de prix de revient des kilowatts vendus par niveau de tension et par usage selon le nombre d'abonnés. Ce n'est qu'après l'élaboration de ces tableaux qu'on procède à la détermination du prix de revient de l'électricité.

NB : les frais généraux seront imputés au prix de revient des kilowatts transportés en 90 ; 30 ou 6,6 kV ou livrés en 30, 6,6 kV ou basse tension.

5.3.1.6 La détermination du coût de l'électricité

Le coût de revient est obtenu par agrégation des coûts précédemment étudiés. Il faut noter en effet que ce coût est déterminé par secteur donc, il ne s'agit pas d'un coût global. C'est ainsi que l'on distingue :

- le coût de revient des kWh transportés ou livrés en 90 kV et en 30 kV ;
- le coût de revient des kWh livrés en 30 kV, 6,6 kV et BT ;

Ces coûts sont obtenus par sommation de l'ensemble des coûts exceptés celui des unités commerciales.

5.3.1.7 La détermination du prix de revient de l'électricité

Le prix de revient est obtenu par agrégation du coût de revient précédemment étudié et de celui des unités commerciales auxquels il faudra ajouter le coût d'achat de l'énergie achetée. Il est déterminé par secteur et on distingue :

- le prix de revient des kWh transportés ou livrés en 90 kV et en 30 kV ;
- le prix de revient des kWh livrés en 30 kV ; 6,6 kV et BT.

5.3.2 Dans les centres secondaires

Il importe de faire la différence entre les régions constituées uniquement de centre secondaires et celles comprenant des centres secondaires reliés au réseau interconnecté. Pour les centres secondaires et les secteurs régionaux autonomes, le calcul des prix de revient sera simplifié par l'absence d'échange entre les réseaux. Pour le cas des régions comme Saint-Louis et Kaolack reliés au réseau général, les frais généraux du siège seront répartis entre le secteur et les centres secondaires.

5.3.2.1 La détermination du coût de l'exploitation des réseaux

Il y aura le coût du 30 kV ; du 6,6 kV et de la basse tension, auquel on ajoute les amortissements de distribution, des lignes et des postes, et les frais financiers. Ce coût subira le même régime que pour le réseau général.

5.3.2.2 La détermination du coût de production du kilowatt

Il se calcule de la même manière que celui du réseau général, par agrégation des coûts étudiés ci haut. La seule différence étant que les centres secondaires ne disposent pas de garage.

5.3.2.3 La détermination du coût des unités commerciales

Le coût direct est codifié de la même manière que dans le réseau général, à la différence qu'il n'y a pas le coût des véhicules et donc pas d'amortissement des véhicules ces derniers étant le plus souvent affectés aux unités techniques. Mais le coût des cyclomoteurs et amortissements qui y sont relatifs sera pris en compte, ces derniers étant affectés à la direction clientèle.

5.3.2.4 La détermination du coût de revient

De la même manière que dans le réseau général, le coût de revient se détermine hors coût des unités commerciales. Il s'obtient donc par agrégation du reste des coûts.

5.3.2.5 La détermination du prix de revient

Comme dans le réseau général, il s'obtient par le cumul du coût de revient et de celui des unités commerciales.

5.3.2.6 La détermination du prix de revient moyen

Pour obtenir le prix de revient moyen de la production vendue, on sommerait l'ensemble des prix de revient du réseau interconnecté, des centres autonomes et des centres secondaires, divisé par la consommation totale nette. Les comptes de prix de revient seront soldés dans ceux de résultat qui enregistrent aussi le chiffre d'affaires par niveau de tension, et au besoin, par usage au niveau de la basse tension.

5.3.2.7 La détermination du prix de vente de l'énergie

Elle prend en compte un certain nombre de facteurs. En effet, comme vu plus haut, le prix de revient n'est pas le même à tous les stades de la production d'énergie. Il est très faible dans le réseau interconnecté, car s'y trouvent les plus grosses unités de production qui consomment du fuel coûtant nettement moins cher la tonne par rapport au gasoil utilisé dans les centres secondaires et qui élève leurs coûts de production. Par conséquent, pour des considérations purement sociales, la Senelec vend son énergie à la perte dans certaines localités du pays dans la mesure où les coûts enregistrés dans ces dernières sont extrêmement élevés. Ce prix de vente est fixé par rapport à la moyenne des prix de vente de chaque localité et il comprend la TVA et la taxe communale.

5.3.3 Le calcul de la rentabilité

C'est la différence entre le prix de vente de l'énergie livré et le prix de revient de cette même énergie. Cette rentabilité est déterminée par localité et à l'intérieur de chacune d'elle, par niveau de tension (30 kV, 6,6 kV, BT) ; le réseau 90 kV étant considéré comme une localité fictive. De la rentabilité par localité, on procède à l'agrégation par grands réseaux :

- réseau interconnecté ;
- réseau général ;

- rentabilité régionale pour les centres secondaires ;
- rentabilité nationale.

5.4 Forces et faiblesses du système mis en place

Après étude du système mis en place, on a soulevé quelques problèmes liés à la méthode du coût complet. Le système traditionnel est exclusivement inclus dans l'établissement du combien, alors le pourquoi et le comment de ces coûts éléments prioritaires sont ignorés. Il est dans l'incapacité totale à informer sur la rentabilité des sources actuelles de valeur pour l'entreprise. En d'autres termes, le système traditionnel fermé sur lui-même est inapproprié.

Tableau n° 2 : forces et faiblesses du système

Forces	Faiblesses
• le calcul du CUMP se fait mensuellement ; • le traitement des cessions d'heures de main d'œuvre à répartir ; • à l'unité analytique d'avoir directement accès aux informations de la comptabilité générale. Ce qui lui permet de tirer les données concernant les comptes de charges par centre de responsabilité ; • l'établissement de la balance analytique sur la base de la clé comptable flexible ; • renseigne la comptabilité analytique ; • le logiciel oracle permet à chaque centre de responsabilité de faire des modifications directement.	• la détermination de l'unité d'œuvre se fait de façon arbitraire. Ce qui ne reflète pas la réalité ; • la répartition secondaire se fait au niveau de la planification et de l'équipement ; • l'unité analytique ne peut faire aucune modification au niveau de l'unité engagement et budget ; • les clés de répartition proviennent de la statistique et ne sont pas souvent près de la réalité ; • le système est dans l'incapacité totale à informer sur la rentabilité des sources actuelles de valeur pour la société ; • retard considérable des documents vers l'unité analytique.

La méthode du coût complet reflète mal les coûts de la société. C'est pourquoi elle manque de pertinence pour la prise de décisions. Alors, il convient d'en chercher les causes pour pouvoir les maîtriser. Pour résoudre ces imperfections, nous proposons la méthode ABC.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 Conception du système de comptabilité

L'implantation d'un système d'information traditionnel est effectuée souvent en faisant table rase des anciennes procédures et en instaurant de nouvelles. Selon l'approche par les activités, on cherche, à analyser et à décortiquer le processus en s'attardant aux différentes tâches qui constituent l'ensemble des activités quotidiennes effectuées au sein de l'entreprise.

C'est la raison pour laquelle l'étape de la mise en œuvre d'un système de comptabilité par activités est une phase délicate qui requiert une attention particulière.

Cette conception est basée sur notre modèle d'analyse et se fera en cinq étapes. Mais nous allons d'abord décrire le processus avant de passer à la phase de conception proprement dit.

6.1 Description du processus de production

Le courant est produit dans les centrales, transporté par les lignes de transport, distribué par les lignes de distribution et vendu par type d'utilisation.

Les centrales thermiques ont pour rôle de produire de l'énergie électrique à partir de l'énergie calorifique dégagée par une combustion. Celle-ci est réalisée par un générateur de vapeur ou chaudière. Elle permet de transformer l'eau en vapeur et de la surchauffer pour qu'elle atteigne une haute température et une haute pression.

Cette vapeur surchauffée se détend ensuite dans le corps haute pression (HP) de la turbine. Elle est envoyée pour se détendre dans le corps basse pression (BP) de la turbine. Pendant ses détente successives, l'énergie calorifique est transformée en énergie mécanique. A la sortie des corps basse pression, la vapeur passe dans le condenseur qui la refroidit et l'eau retourne à l'état liquide.

Un poste de chauffage de l'eau condensée (composé d'un certain nombre d'échangeurs ou réchauffeurs), alimenté en énergie calorifique de chauffage par de la vapeur prélevée par soutirage sur la turbine, permet de réchauffer l'eau avant de la renvoyer dans la chaudière à l'aide de pompes alimentaires.

Le cycle se reproduit indéfiniment puisque la vapeur et l'eau circulent dans un circuit fermé. L'énergie mécanique disponible sur l'arbre de la turbine est transmise à un alternateur qui le transforme en énergie électrique. Cet alternateur alimente un transformateur de puissance qui est raccordé au réseau de transport.

Pour la turbine à gaz, l'air aspiré est brûlé dans les chambres à combustion à l'aide de diesel oil. Les gaz sont comprimés par un compresseur puis se détendent sur une turbine. Celle-ci est couplée à un alternateur et à une excitatrice.

Pour les groupes électrogènes, la turbine est remplacée par un moteur diesel à piston. Les tensions de sortie sont variables. Elles sont de 6,6 volts à Bel air, 12500 volts au cap- des biches, elles peuvent être directement en 220 volts ou 380 volts pour les groupes électrogènes. Il y a donc fréquemment des postes élévateurs dans les centrales pour atteindre les tensions de transport désirées.

Figure n° 6 : schéma technique simplifié de la production



6.2 La démarche de la comptabilité par activités

Pour une meilleure analyse des activités, Boisvert (1998 : 32), propose deux méthodes que sont la méthode « du plus petit au plus grand » et la méthode « du plus grand au plus petit ».

La méthode du plus petit au plus grand consiste à établir une liste de tâches par ordre chronologique, regrouper ces tâches en activités et enfin regrouper ces activités en processus. Par contre la méthode du plus grand au plus petit consiste quand à elle à définir les principaux processus de l'entreprise, segmenter ces processus en activités de niveaux un. Ensuite, on fait une autre segmentation de ces processus en activités de niveaux deux et ainsi de suite jusqu'aux objets de coûts.

Dans notre cas, nous adoptons la deuxième méthode qui nous permettra de partir du processus de la production, d'en ressortir les sous -processus et enfin les activités au niveaux de chaque sous processus.

6.2.1 Les sous- processus

Après visite, observation et discussion avec le chef de la production, nous avons retenu les sous-processus ci-dessous au niveau de la fonction production :

- exploitation ;
- maintenance ;
- stockage ;
- supervision.

6.2.1.1 L'exploitation

Elle consiste en la production proprement dite de l'énergie à partir des intrants (combustibles), des machines, des pièces.

6.2.1.2 La maintenance

Ce sous-processus comporte un certain nombre d'activités régulièrement accomplies sur les équipements, afin de garantir la régularité de leur fonctionnement. Il comprend également les différentes interventions effectuées en cas de panne des équipements. Elle assure et crée les conditions d'une disponibilité optimale des installations avec un coût d'entretien optimisé dans des conditions réglementaires de sécurité et d'environnement. Elle s'occupe également des visites périodiques, des grands travaux de dépannage, des réhabilitations et des modernisations.

6.2.1.3 Le stockage

Bien que la direction des achats et de la logistique soit chargée de l'ensemble des services généraux de l'entreprise et des fonctions relatives à l'approvisionnement de matériels et

fournitures d'exploitation, la production dispose elle-même en son sein d'un magasin de stockage.

Ainsi, ce dernier stocke du matériel en permanence pour éviter toute rupture pouvant freiner la production d'énergie. En effet, certaines matières premières peuvent ne pas être stockés au niveau de la direction achats et logistiques. C'est le cas par exemple du lubrifiant.

6.2.1.4 La supervision

Elle consiste en la surveillance et au fonctionnement des machines installées 24 heures sur 24. La supervision permet d'éviter tout incident en cas de panne.

6.2.2 Le repérage des activités

Il convient de recenser les activités effectivement exercées au niveau de chaque sous-processus tout en recherchant les différentes ressources qu'elles consomment. Ainsi, nous regroupons dans le tableau ci-dessous les sous-processus et leurs activités. Nous avons identifié au total 17 activités.

Tableau n°3 : sous-processus et activités

Sous-processus	Activités
Exploitation	Commande - réception - préparation - fonctionnement adéquat des groupes-établissement des rapports d'incidents et d'exploitation
Maintenance	Préparation des visites périodiques - études et expertise - remise à niveau réception commande, prestation de service - planification du travail dans les centrales - dépannage - entretien - planning de révision de groupe

Stockage	Reconditionnement de pièces – remise à niveau de stocks de rechange / de consommable -
Supervision	Visites de groupe- intervention de dépannage sur avarie groupe et auxiliaire – révision générale – suivi et contrôle des prestations extérieures – surveillance - fonctionnement

6.2.3 L'affectation des ressources aux activités

Cette étape permet d'identifier les différentes ressources consommées par les activités afin d'examiner leurs inducteurs de ressources. La fonction production utilise différentes ressources que sont :

- l'eau ;
- le combustible ;
- le lubrifiant ;
- les fournitures ;
- les équipements ;
- les ressources humaines ;
- les machines ;
- l'énergie ;
- les surfaces occupées ;
- bon de commande ;
- amortissement des machines ;
- les véhicules ;
- amortissement des véhicules ;

Ainsi, nous allons présenter cette étape dans le tableau suivant qui met en évidence les ressources, leurs inducteurs de ressources et les inducteurs de coûts correspondant à chacune des activités.

Tableau n° 4 : rattachement des ressources aux activités

Activités	Ressources	Inducteurs de ressources	Inducteurs de coûts
Commande (CDE)	Formulaire de demande -Bon de commande	Nombre de demande- -Nombre de commandes	Nombre de commandes
Réception (RCP)	Bon de livraison - factures	Nombre d'articles livrés – nombre d'articles commandés	Nombre d'articles
Préparation (PR)	Eau - combustible – lubrifiant - fuel chaudière - ressources humaines – machines – surface occupée - équipement	Quantité d'eau utilisée – matière première consommée – effective - mètre carré occupé – puissance installée – temps consacré	Temps consacré
Fonctionnement adéquat des groupes (FAG)	Ressources humaines - machines – énergie – surface occupée	Effectif – temps d'heures machines - aire occupée – kWh produit	Kilowattheure produit
Etablissements des rapports d'incidents et d'exploitation (ERIE)	Ressources humaines - aire occupée - énergie consommée	Effectif – mètre carré occupé – énergie consommée	Effectif
Préparation des visites périodiques (PVP)	Ressources humaines - pièces de rechange – pièces de sécurité	Temps consacré – nombre de pièces changées - nombre de pièces de sécurité utilisé	Temps consacré
Etudes et expertise (ET)	Ressources humaines - machines – air occupée – énergie	Temps consacré – mètre carré occupé – énergie consommée	Temps consacré
Remise à niveau réception commande, prestation de service (RNPS)	Articles reçus - ressources humaines – surface occupée - énergie	Quantité reçue – temps consacré – mètre carré occupé – énergie consommée	Temps consacré
Planification des travaux dans les centrales de groupe (PTCG)	Ressources humaines – superficie occupée	– temps consacré – mètre carré occupé	Temps consacré
Reconditionnement de pièces (RP)	Superficie occupée - ressources humaines	Mètre carré occupé – temps consacré	Temps consacré
Remise à niveau de stocks de rechange / de consommable (RNSC)	Articles décomptés – ressources humaines – air occupé	Nombre d'articles en stock – mètre carré occupé – temps consacré	Nombre d'articles
Visite de groupe (VG)	-Ressources humaines – machines – énergie –	Temps consacré – heures machines –	Kilowattheure

	superficie occupée	kWh consommé – air occupé	consommé
Intervention de dépannage sur avarie groupe et auxiliaire (IDGA)	-Ressources humaines – pièces échangées -	Temps consacré - nombre de pièces échangées	Nombre de pièces échangées
Révision générale (RG)	-Ressources humaines – machines – pièces – surface occupée	Temps consacré – heures machines – mètre carré occupé	Temps consacré
Suivi et contrôle des prestations extérieures (SCPE)	-Ressources humaines - machines	Heures machines – temps consacré	Temps consacré
Surveillance (SR)	Ressources humaines – machines – air occupée – énergie consommée	Temps consacré – heures machines – mètre carré occupé – kWh consommé	Temps consacré
Fonctionnement des machines (FM)	Machines – air occupé – énergie consommé – ressources humaines	Heures machines - mètre carré occupé – effectif - kWh consommé	Heures machines

6.2.4 La définition des centres de regroupement

Cette étape permet d'identifier les activités ayant les mêmes inducteurs de coûts et de faire des regroupements pour ainsi constituer des centres de regroupement. Ainsi, nous allons présenter les centres de regroupement dans le tableau ci-dessous en nous appuyant sur le tableau n° 1 matrice activités-générateurs de coûts.

Tableau n° 5 : matrice des activités et inducteurs de ressources

I A	Nombre de commande	Nombre d'articles	Temps consacré	Kilowa ttheure produit	Effectif	Kilowat theure consom mé	Nombre de pièces échangées	Heures machine
CDE	X							
RCP		X						
PR			X					
FAG				X				
ERIE					X			
PVP			X					
ET			X					
RNPS			X					
PTCG			X					
RP			X					
RNSC		X						
VG						X		
IDGA							X	
RG			X					
SCPE			X					
SR			X					
FM								X
Total	1	2	9	1	1	1	1	1

Pour les activités de commande, de fonctionnement adéquat des groupes, d'établissement des rapports d'incidents et d'exploitation, de visite générale, d'intervention de dépannage sur avarie groupe et de fonctionnement des machines, il n'y a aucun regroupement à faire. Cependant, les autres activités nous permettent d'obtenir deux centres de regroupement.

Ainsi nous avons le centre de regroupement nombre d'articles qui regroupe les activités de :

- réception ;
- remise à niveau de stock de rechange / de commande.

Enfin, nous avons également le centre de regroupement temps consacré qui regroupe les activités ci-dessous :

- préparation ;
- préparation des visites périodiques ;
- étude et expertise ;
- remise à niveau réception commande, prestation de service ;
- planification des travaux dans les centrales de groupe ;
- reconditionnement de pièces ;
- révision générale ;
- suivi et contrôle des prestations extérieures ;
- surveillance.

6.2.5 La définition des objets de coûts

Compte tenu du temps qui nous est imparti, nous avons limité notre étude au niveau de la production uniquement. Ainsi, l'étude faite à ce niveau nous permet de ne retenir qu'un seul objet de coût pour l'ensemble des activités. D'où l'objet de coût retenu est le nombre de kWh produit. De plus nous n'avons pas pour objet de faire le calcul des coûts. Donc notre étude se limite à cette étape de la conception.

Recommandations

Dans le cadre de la mise en place du plan stratégique « Suxali Senelec », avec les objectifs d'une démarche de management de qualité totale avec une approche d'amélioration continue des processus, notre « contribution à la conception d'un système de comptabilité » par activité est certes incomplet. L'atteinte des objectifs fixés doit nécessairement passer par la mise à disposition des moyens adéquats. Pour ce faire, la définition d'un plan d'action est obligatoire. Ce plan va prendre en compte la programmation de la conception et la mise en œuvre du système dans le temps.

Ceci a pour objectif d'assurer la motivation des responsables des entités de gestion ; en favorisant la mesure de la performance des centres de responsabilité, en neutralisant l'impact des paramètres échappant au contrôle direct des centres, afin que la mesure de performance ait un caractère motivant.

La mise en place d'un système de comptabilité de gestion passe nécessairement par un bon système de direction ; c'est-à-dire un bon système de pilotage. A cet effet, il faudrait :

- une bonne prise de décision ;
- un style de leadership adapté ;
- la mise en place d'un service de communication d'entreprise ;

La conception d'un tel système passe obligatoirement par l'identification des activités. Ainsi, il faudrait également :

- la révision de la description des tâches ;
- la mise en place des procédures de travail et veiller à leur application ;
- la définition de l'ensemble des activités.
- une réforme de l'approche budgétaire par la mise en place d'un système de gestion budgétaire par activités.

Cependant, pour assurer un bon rattachement des ressources aux activités, la Senelec doit mettre en place une bonne gestion des ressources allouées afin de minimiser le coût des ressources ; en évitant le gaspillage des ressources.

Le système de la Senelec souffre de quelques lacunes. En fait, il est mal organisé. Les informations financières sont dispersées un peu partout étant entendu que chaque direction gère à sa façon ses résultats. Ceci implique une perte de temps énorme et des surcoûts pour un expert qui aurait besoin de données financières dans le but de mener à bien le travail pour lequel il a été sollicité. Alors, il est fortement recommandé de mettre en place un système qui permet de centraliser toutes ces données au niveau du contrôle de gestion.

Par ailleurs, le renforcement du système de maintenance des outils et matériels de production est important pour limiter les défauts qui pourront créer ultérieurement des problèmes inestimables induisant des coûts exorbitants pour leur résolution. Le suivi au niveau de l'entretien des équipements doit être de ce fait assuré. Le renforcement de la formation et la sensibilisation à la sécurité est capital pour éviter les accidents de travail. Cela permettra de diminuer les coûts qui y sont relatifs et de disposer en permanence de son potentiel le plus important ; c'est-à-dire les ressources humaines.

Les différentes directions doivent travailler en étroite collaboration surtout la distribution, le transport et la production qui sont inter- dépendants. Une bonne coordination des diverses activités passe nécessairement par cette démarche. Il faut que chacune d'entre elle connaisse ce que l'autre a pu réaliser en terme de coût, de résultat. Chaque direction doit connaître les limites des autres directions pour prendre des mesures d'urgence ou limiter les dégâts si les faiblesses enregistrées ont une incidence certaine sur ses activités. Ce qui revient à dire que toute direction doit avoir conscience de la présence des problèmes qui caractérisent l'autre. Cela permet de minimiser les pertes à défaut de les éliminer. Donc l'amélioration du système de communication et d'information est à encourager dans ce cas.

Néanmoins, La Senelec doit mettre en place des moyens matériels et humains nécessaires pour finaliser l'étude sur le projet pilote. Une fois l'étude terminée, le processus de mise en œuvre pourrait être engagé.

Conclusion

La Senelec est une société anonyme qui joue un rôle prépondérant dans le secteur économique et social de notre pays. La structure du réseau et du parc de production a connu beaucoup de changements mais le processus technique de production reste toujours le même. La difficulté de la détermination des prix de revient demeure l'absence des compteurs de rendement, pour un établissement correct des mouvements d'énergie, surtout pour la basse tension.

La détermination de ses prix de revient telle qu'elle est exposée ici correspond à la situation actuelle que ce soit d'un point de vue technique, comptable et statistique. Nous estimons que le système de gestion mérite d'être enrichi pour faire face aux mutations technologiques et organisationnelles qui attendent la société.

Par ailleurs, nous devons nous orienter vers une analyse des coûts / activités. Cela permet un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances car elle permet d'identifier les inducteurs. Pour cette analyse, la méthode permet de rationaliser l'organisation de la firme et de mieux utiliser les ressources disponibles.

Du fait qu'elle permet de comprendre les mécanismes économiques qui sous-tendent les différentes activités, la méthode ABC constitue un instrument d'information essentiel à la conduite d'une analyse stratégique de la société. De plus à l'ère de la gestion moderne où nous sommes, nous préconisons la mise en place d'une comptabilité de gestion par activité. Elle a pour avantage de rechercher la qualité à tous les niveaux d'activité. En effet, la mise en place de la méthode ABC permettra d'obtenir des informations sur les facteurs ayant un impact sur les coûts et la qualité de l'activité ou de tout processus.

Au terme de cette étude, nous n'avons pas pu aller au bout de nos ambitions c'est-à-dire de nos objectifs ; à savoir le calcul des coûts jusqu'au prix de revient. Ceci est dû à la non disponibilité des informations comptables dont la recherche et le retraitement aurait nécessité plus de temps.

Le potentiel de la production nécessite un renforcement afin de sortir de la précarité actuelle qui, non seulement nous expose à des délestages au moindre incident, mais rend difficile l'exécution du planning de maintenance. Le plan stratégique de la Senelec a dégagé les axes

d'un développement durable et d'une vision prospective pour le secteur de la production et le développement du parc en constitue l'indispensable point de départ.

L'autre levier est constitué par la réorganisation pour s'adapter aux nouveaux défis de compétitivité, de productivité et de motivation du personnel dans un cadre de respect des normes environnementales et de sécurité.

Ces préoccupations majeures ont été traduites en des axes ciblés et bien orientés, résumés par le plan d'action 2005 dont les objectifs globaux sont :

- une meilleure disponibilité du parc
- la réduction du coût variable du kWh
- la réduction des coûts de maintenance
- une plus grande productivité du personnel

L'atteinte de ces objectifs globaux nous semble intimement liée à la réalisation de certains objectifs spécifiques dont les plus importants sont :

- le respect du planning de maintenance ;
- l'exécution du budget ;
- la formation du personnel et sa dotation en outillage et moyens divers ;
- la disponibilité de adéquats de pièces de sécurité ;
- la réorganisation pour une plus grande réactivité ;

L'engagement du personnel et l'appui de la hiérarchie feront le reste.

Cependant, nous signalons que nous n'avons pas eu l'autorisation à la publication des données chiffrées de la société. D'où l'absence d'annexes concernant le calcul des coûts du système pratiqué et de calculs de coûts par activité au niveau de notre conception.

BIBLIOGRAPHIE

❖ Ouvrages

1. BOUQUIN Henri, *Comptabilité de gestion*, Edition Economica, (2000) P. 293
2. BOISVERT Hugues, *la comptabilité de Management* ERPI Editions du renouveau pédagogique, (1998) P.
3. BESCOS P. L. – DOBLER Ph. – MENDOZA C. – Naulleau G. –Giraud F. Lerville ANGER V., *Contrôle de Gestion & Management*, Edition montchrestien 4^{ème} Edition, Paris (1997) P. 553
4. BESCOS P. L., MENDOZA C., *le management de la performance*, Editions comptables Malesherbes (1995) P. 287
5. Certified Management Accountants (1993), *Activity Based Costing*, Society of Management accounting of Canada, Canada P. 38
6. Christensen J., J. S. DEMSKI, *the classical foundation of modern costing management accounting research* 6, (1995)
7. DATAR S., GUPTA M., *aggregation specialisation and measurement error in product costing* , the accounting review (1994)
8. DURBRULLE L., JOURDAIN D., *comptabilité analytique de gestion*, Edition Dunod, Paris, (2000) P. 374
9. GERVAIS M., *Contrôle de gestion*, Edition Economica, (2000) P. 719
10. GUEDJ Norbert, *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'organisation, 2^{ème} édition, (1998) P.7100.
11. JACOT Jacques-Henri & MICAELLI Jean-Pierre, *la Performance économique en entreprise*, Editions Hermès (1996) P. 222
12. KELLER Joyce, *Activity Based Costing and Management tools in government and private school*, Edition Institute of internal auditors (1997) P. 167
13. LEVENE J. P., *gestion comptable*, Edition Fourcher, Paris (1998)
14. LORINO Philippe, *Le contrôle de gestion stratégique*, Economica, (1996) P. 212
15. LORINO Philippe, *contrôle de gestion et pilotage*, Edition Nathan, (1997) P. 251

16. RAVIGNON L., BESCOS P. L., JOALLAND M., Le BOURGEOIS S., MALEJAC A., *Gestion par activité : la méthode ABC / ABM piloter efficacement une PME* Edition de l'organisation, (1998) P. 323

❖ **Articles**

1. ALCOUFFE S. MALLERET V., *les fondements conceptuels de l'ABC à la française*, Groupe HEC- CCI de Paris (2002) P.21
2. Mevellec Pierre, *les difficultés de conception et de mise en œuvre de système ABC*, RFC n° 338 (2001)
3. Zofia S. H. Renard M., HEC, Université de Genève Suisse, *les inducteurs de coût et l'approximation des coûts / produits : application dans le secteur hospitalier*

❖ **Sites Internet**

1. UEMOA : l'énergie électrique mai 2005, www.uemoa.org.

❖ **Support de cours**

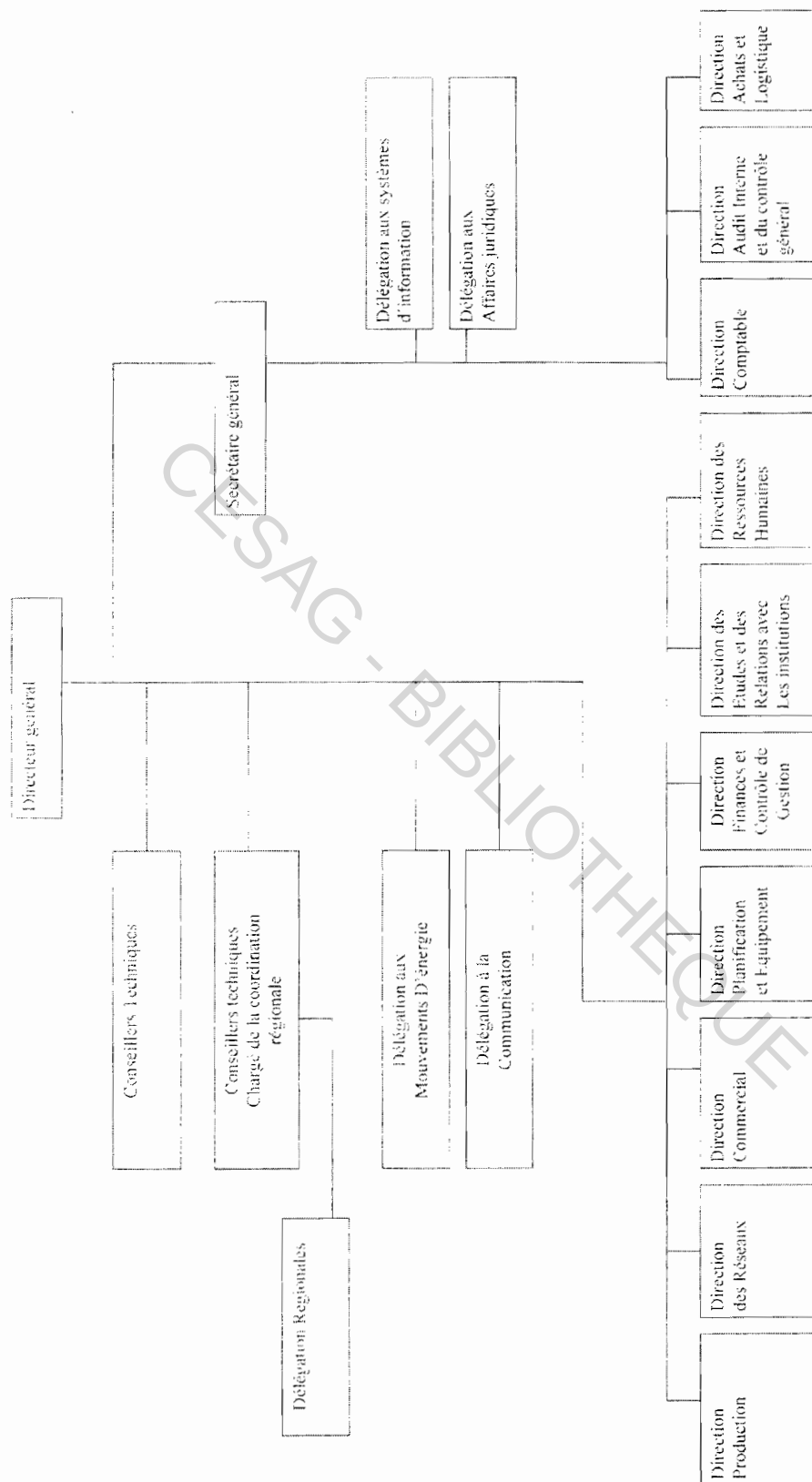
1. YAZI Moussa, *Cours de comptabilité analytique CESAG / MPTCF (2005)*

❖ **Documents interne de la Senelec**

1. Note de direction portant réorganisation de la Senelec
2. Travaux de réflexion sur la méthode ABC
3. Note interne à l'introduction de l'ABC
4. Rapport annuel d'activité 2004

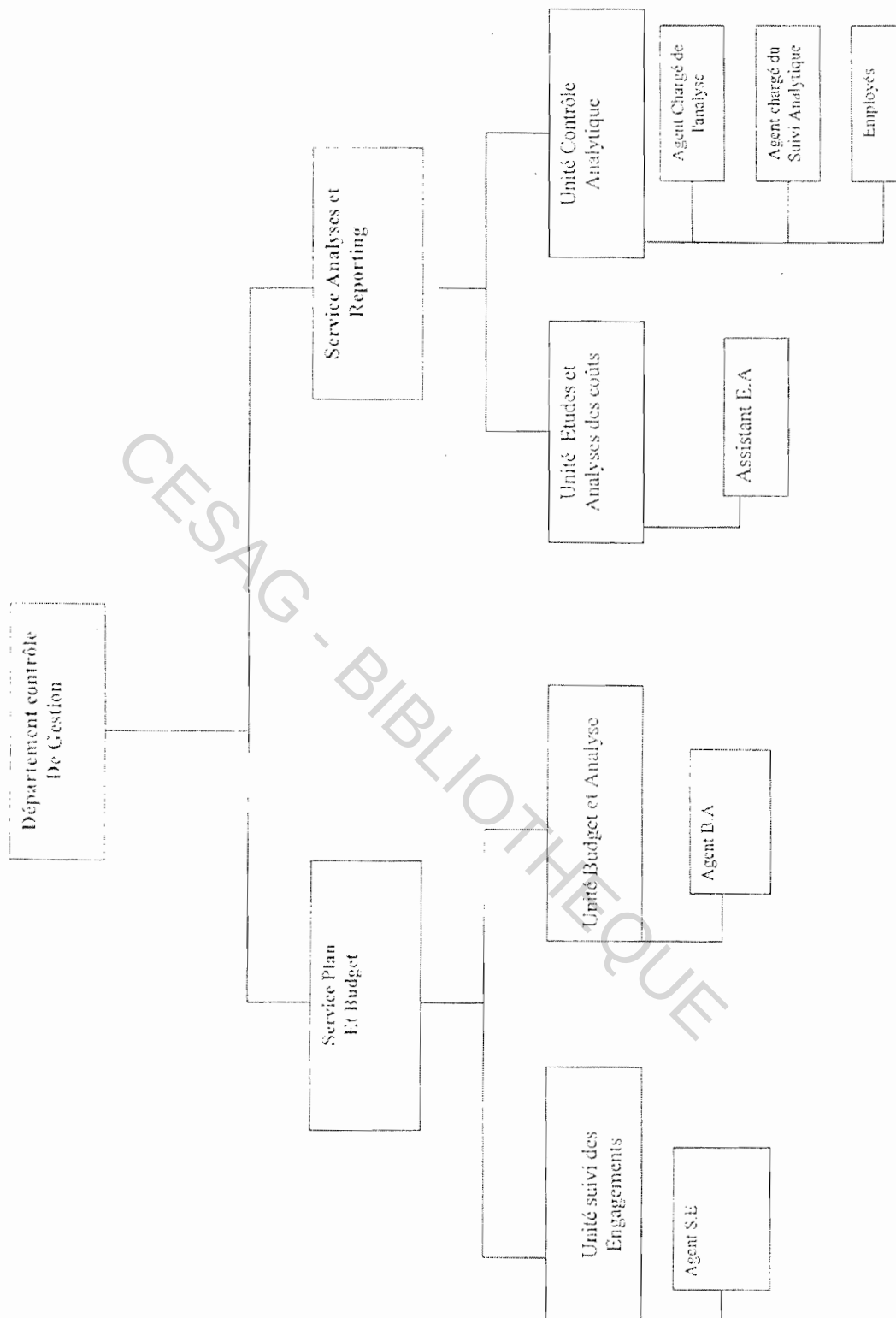
Annexes

Annexe n° 1 : organigramme de la Senelec

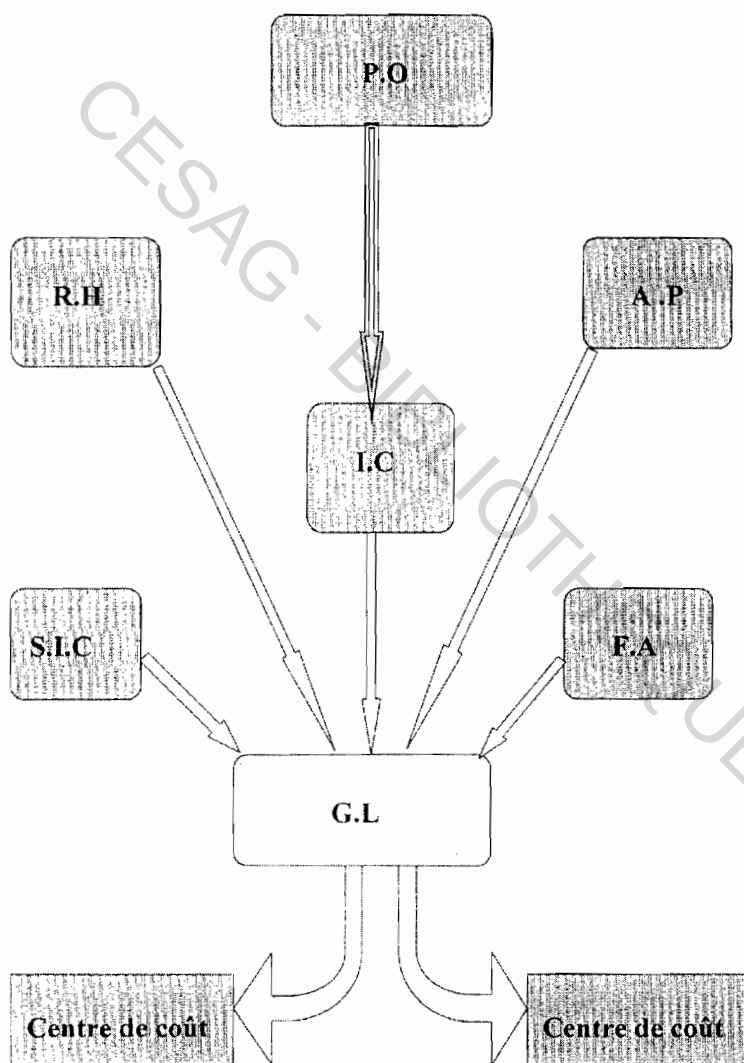


28, rue Vincens • BP 93 Dakar (Sénégal) • Tél : (221) 838 30 30 • Fax : (221) 823 12 67

Annexe n° 2 : organigramme du département contrôle de gestion



Annexe n° 3 : organisation du General Ledger



GUIDE GL

Annexe n° 4 : structure d'imputation comptable


Rechercher compte

X

1-
2-
3-
↓

?

	Inférieur(e)	Supérieur(e)
Société :	01	01
Filiale :	01	01
Compte :	661100	661100
Sous-compte :	000000	000000
Centre resp :	10000	10540
Nature :	001	001
Localisation :	1000	1000
Dispo1 :	0000	0000
Dispo2 :	0000	0000

Effacer

Annuler

OK