

ROYAUME DU MAROC
*_**_*_*_*_*
HAUT COMMISSARIAT AU PLAN
*_**_*_*_*_*
INSTITUT NATIONAL DE STATISTIQUE
ET D'ECONOMIE APPLIQUEE

INSEA



Projet de Fin d'Etudes

*_*_*

**La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM
Cas des prestations des directions fonctionnelles du Groupe OCP**

Préparé par : *M. Mhamed Youssef BERREQIA* (Actuariat-Finance)
Mlle. Sanaa LHAUDI (Economie Appliqué)

Sous la direction de : *M. Abdelhamid ELMAAZOUZI* (INSEA)
M. Youssef BENSABER (GROUPE OCP)

Soutenu publiquement comme exigence partielle en vue de l'obtention du

Diplôme d'Ingénieur d'Etat

Devant le jury composé de :

- *M. Abdelhamid ELMAAZOUZI* (INSEA)
- *M. Mehdi LAHLOU* (INSEA)
- *M. Jeloul MABROUK* (INSEA)
- *M. Youssef BENSABER* (Groupe OCP)

Juin 2006

RESUME

Les entreprises aujourd'hui sont confrontées à une concurrence accrue, une incertitude accentuée relative à la connaissance du futur et donc à la pratique de prévision. Elle se trouve dans l'exigence d'être flexible et réactive, de maîtriser la qualité mais aussi les délais et de réduire les coûts sans détériorer la valeur.

C'est pourquoi le Groupe OCP est à la recherche des méthodes de calcul, et de gestion des coûts plus fiables, qui peuvent fournir une réponse à toutes ces demandes et proposer une vision cohérente des projets à entreprendre.

C'est dans ce cadre que s'inscrit ce projet. L'objectif est la mise en œuvre des méthodes ABC (Activity Based costing) et ABM (Activity Based management), afin de combler les insuffisances et les limites des approches classiques de calcul et de contrôle des coûts qui s'avèrent être inadéquates, à cause de l'augmentation croissante des charges indirectes. Aussi, il ne s'agit pas seulement d'avoir un outil qui fiabilise l'affectation des charges, mais de chercher des moyens qui peuvent répondre aux questions stratégiques concernant l'amélioration des performances, les leviers d'action les plus prometteurs, les décisions à prendre en matière de gestion du portefeuille de produits ou de clients ainsi que les questions concernant les changements technologiques.

L'ABC et l'ABM sont deux méthodes de segmentation par processus. Elles se basent sur un découpage des processus en activités. La méthode des coûts par activités (ABC) consiste à calculer le coût des activités fournies par les différents centres de responsabilité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits (ou services) plus fiable. Alors que la méthode ABM consiste à analyser l'ensemble des processus, afin de détecter leurs dysfonctionnements, et de proposer par la suite des indicateurs pertinents, permettant un suivi des différents processus.

Afin de mettre en pratique ces approches et d'analyser leurs apports, on a pris comme exemple les prestations des directions fonctionnelles du Groupe OCP. Après l'identification des différentes activités de ces directions, ainsi que les inducteurs correspondants, nous avons pu élaborer un processus d'affectation des charges aux objets de coût qui semble être plus pertinent que l'approche classique.

Dans ce sens, la mise en place d'un calcul des coûts par l'ABC a permis d'éviter la prise en compte de subventionnements éventuels entre les produits, et il a amélioré la modélisation de l'architecture des coûts. La méthode ABM, quand à elle, nous a servis comme moyen de pilotage des activités et nous a permis de détecter les anomalies et de soulever les problèmes relatifs aux différents processus, et de proposer par la suite des indicateurs aidant à les optimiser et les améliorer.

DEDICACE

*Je dédie ce travail à
Mes très chers parents
Mon adorable soeur NAWAL
Mes fidèles amies DIAE et WAFAE
Toute ma famille
Et particulièrement à tous mes amis à l'INSEA avec qui j'ai partagé mes meilleurs
souvenirs.*

SANAA

*A ma mère et mon père à qui je dois énormément
A mon frère et ma soeur
A ma grand mère
A toute ma famille
A tous mes amis Yassir, Rachid, Hassan, Youssef, Soufian, Saïf, Mokhtar...
Et Spécialement à Mon adorable tante **Amina**
En guise de reconnaissance pour leur appui, leurs encouragements etc.*

YOUSSEF

REMERCIEMENTS

Nous tenons, tout d'abord, à exprimer nos remerciements à Monsieur le Professeur Abdelhamid ELMAAZOUZI pour avoir accepté d'assurer l'encadrement de ce Projet de Fin d'Etude. Il a su à la fois nous prodiguer d'utiles critiques et nous accorder une grande liberté dans l'organisation de ce travail.

Nous désirons également témoigner notre profonde reconnaissance à Monsieur Youssef BENSABER, responsable du Contrôle Générale du Pôle Chimique du Groupe OCP pour la confiance qu'il a placée en nous dès le début du travail. Il nous a toujours incité à explorer de nouveaux thèmes de recherche tout en nous offrant des points de repères essentiels.

Nous remercions également Mr LAHLOU et Mr MABROUK, nos professeurs à l'INSEA, pour avoir accepté d'être parmi les membres de jury.

Notre pensée va également à l'égard de Mr Youssef BENTAHER et l'ensemble du staff de la division Contrôle Générale, sources d'informations précieuses pour l'aboutissement de ce rapport ainsi que pour leurs disponibilités et leurs collaborations.

Nos remerciements vont aussi à tous ceux qui ont permis que ce PFE se déroule dans le cadre le plus harmonieux possible

TABLE DES MATIERES

Introduction Générale.....	1
Partie 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	3
1. Présentation du Groupe OCP	4
1.1. Organigramme	4
1.2. Historique.....	6
1.3. Le Groupe en quelque ligne	6
1.4. Présence géographique.....	7
1.5. Rôle économique.....	7
1.6. Filiales et participations	7
2. Présentation de la direction d'affectation.....	9
3. Le système d'information ERP ORACLE	12
3.1. Oracle financiers	13
3.2. Architecture des modules.....	13
3.2.1. Les modules mis en œuvre et les flux intra-modules	13
3.2.2. Les flux extra-modules.....	13
Partie 2 : Elaboration de la problématique.....	15
1. La structure de la comptabilité analytique au sein du Groupe	16
1.1. La méthode des sections homogènes.....	16
1.2. L'élaboration du prix de revient.....	17
2. Analyse critique de l'approche de calcul du prix de revient.....	17
2.1. L'opacité de la lecture des coûts	18
2.2. La pertinence des unités d'œuvre choisies	19
3. Problématique	19
Partie 3 : L'approche théorique de la méthode ABC/ABM	20
1. Introduction.....	21
2. La méthode ABC	22
2.1. Les raisons de l'émergence de la méthode ABC	22
2.2. Les principes de base de l'approche ABC	22
2.2.1. L'aspect organisationnel de l'approche ABC.....	22
2.2.2. La description de la méthode ABC	23
2.3. Les étapes de la mise en place de l'ABC	25

3. La méthode ABM	28
3.1. Description de la méthode.....	28
3.2. Les étapes de la mise en œuvre de l'ABM.....	28
4. Conclusion	31

Partie 4 : Calcul du prix de revient à l'OCP par la méthode ABC/ABM –cas des prestations des directions fonctionnelles du siège..... 32

1. Introduction.....	33
2. Généralités sur les prestations internes du Groupe	33
2.1. Nature des cessions	34
2.2. Destination des cessions.....	35
3. Description des processus fondamentaux du Pôle Finance/ Marchés.....	35
3.1. Fonctions relatives aux Etudes et Contrôles (EC).....	35
3.2. Fonctions relatives aux achats codifiés stockés (AC).....	36
3.3. Fonctions relatives aux marchés (MA)	38
4. Le calcul du coût des prestations des directions fonctionnelles du siège par la méthode ABC.....	40
4.1. Le recensement des activités.....	40
4.2. L'analyse et l'évaluation des ressources affectées aux activités.....	43
4.3. Détermination des facteurs générateurs de coûts	47
4.4. Détermination des coûts unitaire des inducteurs.....	54
4.5. Exemple de calcul du coût des prestations sur achat d'une marchandise X	56
5. Essai de la mise en place de l'outil de gestion ABM.....	57
5.1. Description de la famille de processus « achat de marchandise »	57
5.2. Le processus : le traitement des demandes d'achat de marchandise.....	59
5.3. Le processus : lancement des appels d'offres	59
5.4. Le processus : prospection des marchés.....	60

Conclusion Générale 61

Annexes 62

Bibliographie et Webiographie 67

LISTE DES ABREVIATIONS

OCP	: Office Chérifien de Phosphate
ABC	: Activity B ased C ost
ABM	: Activity B ased M anagemant
SMESI	: Société M arocaine d'Etudes S péciales et I ndustrielles
STAR	: Société de T ransports et d' A ffrètement R éunis
SOTREG	: Société de T ransports R égionaux
CERPHOS	: Centre d'Etudes et de R echerches des P hosphates M inéreaux
EMAPHOS	: Euro- M aroc P hosphore
IMACID	: Inde- M aroc A cid
PF	: P ôle F inances et Support L ogistique
PFF	: Direction F inancière
PFF/C	: Direction C ontrôle G énéral
PFF/CG	: Département C ontrôle de G estion
DSI	: Direction S ystème d' I nformation
DCG	: Direction de C ontrôle de G estion
GL	: Oracle G eneral L edger
AR	: Oracle A ccount R eceivables
AP	: Oracle A ccount P ayables
AF	: Oracle F ixed A ssets
OFA	: Oracle F inancial A nalyser
PRES	: gestion des p restations
GS	: G estion des S tocks
SP	: S uivi des P rêts
PAIE	: G estion des p aies
GAFA	: G estion des A pprovisionnements, module f actures
GCCN	: G estion C ommercialement des C lients N ationaux
DC	: G estion des ventes à l' e xport
GNAV	: G estions des n avires
FT	: F acturation du T ransport de S OTREG
FEE	: F acturation E au et E lectricité au niveau des centres de K houribga et G antour
SA	: S ection A nalytique
SAC	: S ection A nalytique C liente

LPR : Ligne de **P**rix de **R**evient
GSA : Groupe de **S**A
LPRP : Ligne du **P**rix de **R**evient **P**incipal
PMUP : **P**rix **M**oyen **U**nitaire **P**ondéré
EC : division des **E**tudes et **C**ontrôles
AC : division des **A**chats
MA : division des **M**archés
DP : **D**emande de **P**rix
CDAM : **C**ommission des **A**chats et **M**archés
ECC : **E**tat de **C**ontrôle des **C**ommandes
DPM : **D**emande de **P**assation de **M**arché
CP : **C**hef de **P**rojet

LISTE DES TABLES

Tab1.1 : Liste des filiales du Groupe OCP

Tab1.2 : Liste des filiales du Groupe OCP

Tab2.1 : Exemple simplifié du tableau de représentation des sections analytique du Groupe

Tab4.1 : Les centres d'analyse de chaque division du Pôle Finance/Marchés

Tab4.2.1 : Les activités de chaque centre d'analyse des divisions du Pôle Finance/Marchés

Tab4.2.2 : Les activités de chaque centre d'analyse des divisions du Pôle Finance/Marchés

Tab4.3.1 : La répartition des charges des divisions du Pôle Finance/Marchés

Tab4.3.2 : La répartition des charges par centre d'analyse de la division achat

Tab4.3.3 : La répartition des charges par centre d'analyse de la division Etude et Contrôle

Tab4.3.4 : La répartition des charges par centre d'analyse de la division Marché

Tab4.4 : La répartition des charges par activités

Tab4.5 : Liste des inducteurs possibles

Tab4.6 : Tableaux des relations entre inducteurs et activités

Tab4.7 : Tableau des inducteurs retenus pour chaque activité

Tab4.8 : Le coût unitaire des inducteurs retenus

Tab4.9 : Exemple de calcul du coût revient des cessions des achats de marchandises

Tab4.10 : Indicateurs relatifs au traitement des DAM

Tab4.11 : Indicateurs relatifs au lancement des appels d'offre

Tab4.12 : Indicateurs relatifs à la prospection des marchés

LISTE DES FIGURES

Fig 1.1 : Organigramme du Groupe OCP

Fig 1.2 : Organigramme du Pôle Finance et Support Logistique

Fig 1.3 : Relation entre les Directions Contrôle Générale du Groupe

Fig 1.4 : Schéma des modules mis en œuvre

Fig 2.1 : Schéma de fonctionnement de l'élaboration du Prix de Revient au sein du Groupe

Fig 3.1 : La carte des activités et des processus

Fig 3.2 : Approche classique-Approche ABC

Fig 3.3 : Etapes de la méthode ABM

Fig 4 : Description de la famille de processus achat de marchandise

Introduction Générale

Dans un contexte économique turbulent, complexe et incertain, l'entreprise doit continuellement faire face à la concurrence, ce qui nécessite la mise en place d'un processus d'innovation et de renouvellement de ses méthodes de gestion.

Dans le but de rechercher ou de maintenir son avantage concurrentiel, le Groupe OCP est appelé à instaurer un système de suivi de l'ensemble de son organisation, et la totalité de ses structures. Cela passe par une décomposition transversale de ses activités et par une vision détaillée des liens entre chaque composante de sa structure.

C'est pourquoi l'adoption de la méthode ABC/ABM s'avère comme nécessité. Le but de cette méthode est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources. Autrement dit, il s'agit de rechercher ce qui justifie la consommation des ressources, c'est-à-dire répondre à la question; quelles sont les activités de l'entreprise qui en sont l'origine ?

Suivant le modèle classique des calculs des coûts, l'affectation des charges indirectes est non satisfaisante devant la variété des gammes, les modalités de fabrication et l'introduction généralisée de la sous-traitance. Ce modèle dont la variable essentielle semble être le volume, conduit à des subventions croisées entre les coûts des produits. Les décideurs ont donc besoin d'un outil leur permettant d'apprécier en temps réel les effets de leurs décisions sur l'efficacité de l'organisation dont ils sont responsables. Les coûts indirects représentent une part considérable des coûts totaux, ceci rend de plus en plus difficile d'avoir une image correcte des coûts réels de l'entreprise et donc risquer de prendre des décisions sur un système d'information biaisé.

La comptabilité et le management par activité (ABC/ABM) sont donc des méthodes qui comblent les lacunes de la comptabilité analytique traditionnelle en terme de recherche de la causalité entre les coûts.

Le présent rapport est un essai de mise en place de la méthode ABC/ABM pour le calcul des prestations des directions fonctionnelles de l'OCP, ceci suppose la réponse de façon claire à l'ensemble des questions suivantes :

- Quelle est l'architecture générale du système de comptabilité analytique de l'OCP ?
- D'où ce système puise ses informations ?
- Comment se fait la facturation des prestations des directions fonctionnelles du siège de l'OCP ?

- Quels sont les inconvénients de la méthode de calcul du prix de revient par la méthode des sections homogènes ?
- Quelles sont les améliorations possibles ?

Avant de traiter ce sujet, il nous a paru indispensable de commencer par une présentation du Groupe OCP, notamment du département Contrôle de Gestion.

La deuxième partie est consacrée à l'évaluation critique du système de comptabilité analytique en se plaçant du point de vue du contrôleur de gestion. Il s'agit donc de faire ressortir les points forts et les points faibles de ce système afin de pouvoir proposer des solutions susceptibles de favoriser quelques dimensions d'amélioration et de changement.

La troisième partie est une approche théorique des méthodes proposées (ABC/ABM). Suite à cette analyse globale, nous aborderons dans la dernière partie le cas de la facturation des prestations des directions fonctionnelles de l'OCP. Par la suite, nous proposerons une amélioration de la méthode classique du calcul du prix de revient via l'adoption de la méthode ABC et un essai de la mise en place de l'outil de gestion ABM.

1ère partie

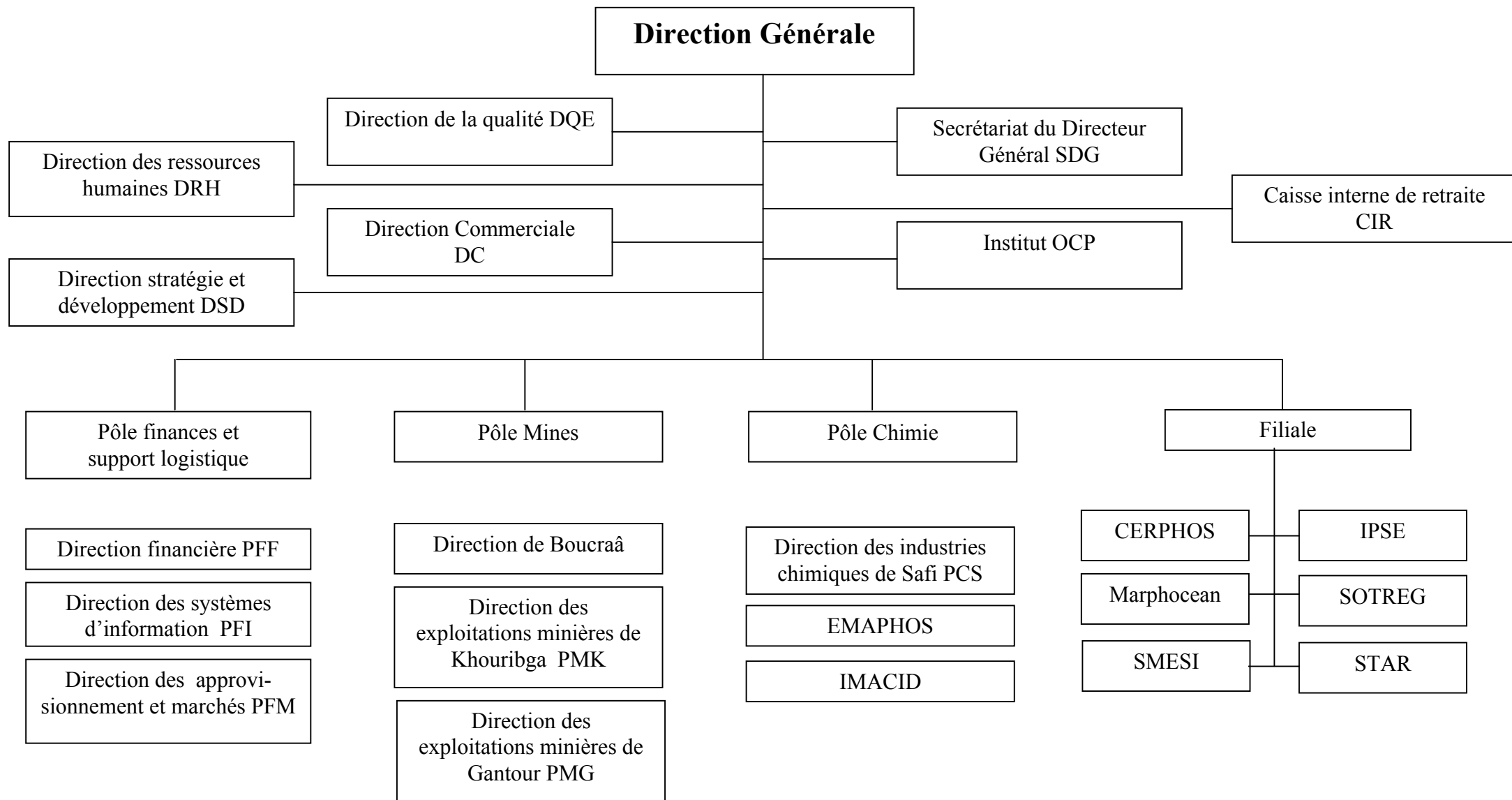
Présentation
de l'organisme d'accueil

1. Présentation du Groupe OCP

Leader mondial sur le marché du phosphate et des produits dérivés, et première entreprise du Royaume, le Groupe OCP opère sur les cinq continents. Son ouverture traditionnelle sur l'international, depuis sa création en 1920, le pousse tout naturellement à développer, en permanence, des capacités d'adaptation, de flexibilité et d'anticipation pour pouvoir répondre aux exigences de plus en plus fortes des clients dans un marché très concurrentiel.

1.1. Organigramme :

Fig 1.1 : Organigramme du Groupe OCP



1.2. Historique

Les premiers indices du phosphate furent découverts au Maroc en 1912. Cette découverte a été confirmée vers l'année 1917 dans la région de OUED ZEM. Le Dahir du 27 janvier 1920 réserve à l'Etat marocain le droit exclusif de la recherche et de l'exploitation du phosphate sur l'ensemble du territoire. C'est ainsi que le Dahir du 7 août 1920 que l'Office Chérifien des Phosphates –OCP- fut créé et c'est en janvier 1921 que démarrera l'exploitation effective, dans la région de OUED ZEM (secteur Sidi Daoui) sur le gisement de Ouled Abdoun. Le 23 juillet 1921 fut le jour du chargement à Casablanca du premier bateau de phosphate.

La production des phosphates commença à Khouribga en 1922 avec 80.000 tonnes. L'exploitation des gisements augmenta pour dépasser 1 million de tonnes en 1932. La stagnation de la production à 10 millions de tonnes entre 1960 et 1976 et l'inondation des marchés mondiaux notamment l'Europe par le phosphate américain sont les principaux facteurs de la diminution de la marge bénéficiaire de l'OCP malgré la proximité de son marché traditionnel et la qualité supérieure du phosphate marocain.

Vu la croissance de la demande mondiale en phosphate, l'OCP a été conduit à changer ses modes de production et de commercialisation de phosphate soit sous forme de produits finis, soit sous forme de dérivés intermédiaires.

1.3. Le groupe en quelque ligne

Le Groupe Office Chérifien des Phosphates « OCP » opère dans le domaine de l'industrie du phosphate et de ses produits dérivés. Le phosphate est une matière naturelle qui est utilisée principalement dans la fabrication des engrais : 85% du phosphate extrait dans le monde sont destinés à la production de fertilisants, les autres 15% sont dirigés vers les usages techniques (alimentation animale, détergence, traitement de surface, conservation des aliments, pharmacie...). Le Groupe OCP extrait le phosphate brut du sous-sol marocain, au moyen de chantiers à ciel ouvert ou de mines souterraines. Le minerai est ensuite épierré et criblé, puis séché ou calciné. Parfois, il subit une opération de lavage ou de flottation pour une concentration de sa teneur en phosphore, avant d'être séché.

Le minerai traité est exporté tel quel ou livré aux industries chimiques du Groupe à Safi ou Jorf lasfar pour être transformé en produits dérivés commercialisables : acide phosphorique purifié, engrais solides.

Opérateur international, le Groupe OCP livre aux cinq continents de la planète ; ses exportations représentent 27% environ du commerce international du phosphate et de ses dérivés. Une politique de partenariat industriel est également engagée au Maroc et à l'étranger. A l'écoute du client et oeuvrant en permanence pour la satisfaction de ses exigences techniques, le Groupe dispose de laboratoires de recherches et de stations d'essais pilotes, regroupés au sein de son Centre d'études et de recherches : le Cerphos.

Le Groupe OCP est présent dans cinq zones géographiques du pays (3 sites d'exploitation minière : Khouribga, Benguérir/Youssoufia, Boucraâ/Laâyoune et 2 sites de transformation chimique : Safi et Jorf lasfar). Il constitue un vecteur de développement régional et national important. Sa contribution dans le PIB est de 2 et 3% et dans les exportations marocaines en valeur de 15% à 18%.

Entreprise ouverte sur son environnement, le Groupe encourage et développe plusieurs actions citoyennes, soit directement, soit à travers des organisations spécialisées. Ainsi, œuvre-t-il pour le développement du tissu industriel environnant l'aide à la création d'entreprise, l'ouverture de l'école et de l'université sur son environnement socio-économique, la mise en place de cadres opérationnels en matière de Recherche-développement...

Convaincu de l'importance de la qualité des compétences humaines dans la réalisation des objectifs visés, le Groupe OCP pratique, depuis des décennies, un système de perfectionnement interne dédié à l'ensemble de son personnel.

1.4. Présence géographique

Le sous-sol marocain renferme les trois quarts des réserves mondiales de phosphate (69,93 milliards de mètres cubes) réparties sur quatre importants gisements qui se distinguent aussi bien par la qualité de leur phosphate que par la proximité des ports d'exportation du royaume.

Parmi ces gisements, trois sont en exploitation et un en projet :

- Le premier gisement est celui de Ouled Abdoun. Il se situe au centre minier de Khouribga et enferme 35,75 milliards de mètres cubes. Sa capacité de production est de 24 millions de tonnes par an.
- Le deuxième gisement est celui des Gantour qui détient la deuxième réserve avec 17,48 milliards mètres cubes et est exploité dans deux centres miniers :
 - Le centre de Youssoufia qui a vu le jour en 1930 et produit 4,2 million de tonnes par an.
 - Le centre de Benguerir qui a débuté en 1975 et produit annuellement 3,5 tonnes.
- Le troisième est celui de Boucraâ/Laâyoune.

Pour ce qui est du gisement en projet « Meskala », la capacité de production annuelle prévue est d'un million de tonnes, ses réserves sont évaluées à 15,95 milliards de mètres cubes.

1.5. Rôle économique

Le Groupe OCP a le monopole de la recherche, de l'exploitation et de la commercialisation des phosphates et de ses dérivés au Maroc. L'activité du Groupe OCP ne se limite pas dans la simple extraction minière mais aussi dans l'industrie et la commercialisation des phosphates. On peut noter que 55% de la production est transformée sur place en acide phosphorique et en engrais disponibles.

L'OCP est le premier exportateur de phosphates sur le marché international, il est le premier pour le phosphate 33% du marché et le deuxième pour les engrais phosphatés avec 14% du marché.

Dans le monde, l'industrie des engrais est à l'origine du développement considérable de la recherche et de l'exploitation des gisements de phosphates depuis la fin du siècle dernier. L'agriculture reste le principal débouché du phosphate (90%) mais d'autres usages industriels se développent : détergents, métallurgie, industrie pharmaceutique, industrie pétrolière, industrie alimentaire, industrie de textile...

1.6. Filiales et participations

Le groupe OCP se compose de plusieurs centres d'exploitation et des sites de productions sur l'ensemble du territoire marocain, c'est pour cela que le groupe OCP est doté d'un système de gestion décentralisé dont l'objectif principal est de répartir les différentes tâches et les différentes directives entre les filiales et les directions compétentes, ces dernières sont réparties sous forme de divisions, de services et de sections.

Le groupe comprend autour de l'office deux principales entités :

- Maroc Phosphore
 - PhosBoucraâ

D'autres filiales, en revanche, ont pour objectif de fournir à l'office des prestations qui peuvent être assurées par l'environnement externe dans les conditions normales. Ce faisant, elles constituent par la même occasion un instrument au service de l'industrie nationale. Par ailleurs, l'OCP détient un certain nombre de participations dans d'autres sociétés offrant des services liés aux activités du groupe OCP, dans le cadre d'encouragement des secteurs intervenants dans les zones d'exploitation.

a) Filiales

- Maroc Phosphore
- PhosBoucraâ
- Société Marocaine d'Etudes Spéciales et Industrielles (SMESI)
- Marphocean
- Société de Transports et d'Affrètement Réunis (STAR)
- Société de Transports Régionaux (SOTREG)
- Centre d'Etudes et de Recherches des phosphates Minéraux (CERPHOS)

b) Participations

- Euro-Maroc Phosphore (EMAPHOS)
- PRAYON
- IMACID
- Zuari Maroc Phosphore (INDE)

Tab1.1 : Liste des filiales du Groupe OCP

Filiales ⁽¹⁾	
Cerphos	100%
IPSE ⁽²⁾	100%
Maroc Phosphore ⁽³⁾	100%
Marphocean	100%
Phosboucraâ	100%
Sotreg	100%
Smesi	100%
Star	100%

Tab1.2 : Liste des filiales du Groupe OCP

Participations ⁽⁴⁾	
Comanav	9,06%
Emaphos	33,33%
Imacid	50%
Prayon	45,31%
ZMPL (Inde)	49%

⁽¹⁾ Autres filiales à 100% : Comatam, GPFCE, IMSA, Lejonc et Cie, Marotec (en liquidation).

⁽²⁾ Association

⁽³⁾ Marphocéan est une filiale de Maroc Phosphore depuis 1996 (transfert des actions de l'OCP).

⁽⁴⁾ Autres participations : BMCE Madrid (7,5%), SEPYK (12%), SIDETSA (25%), STOZ (35%), UIM (en liquidation)

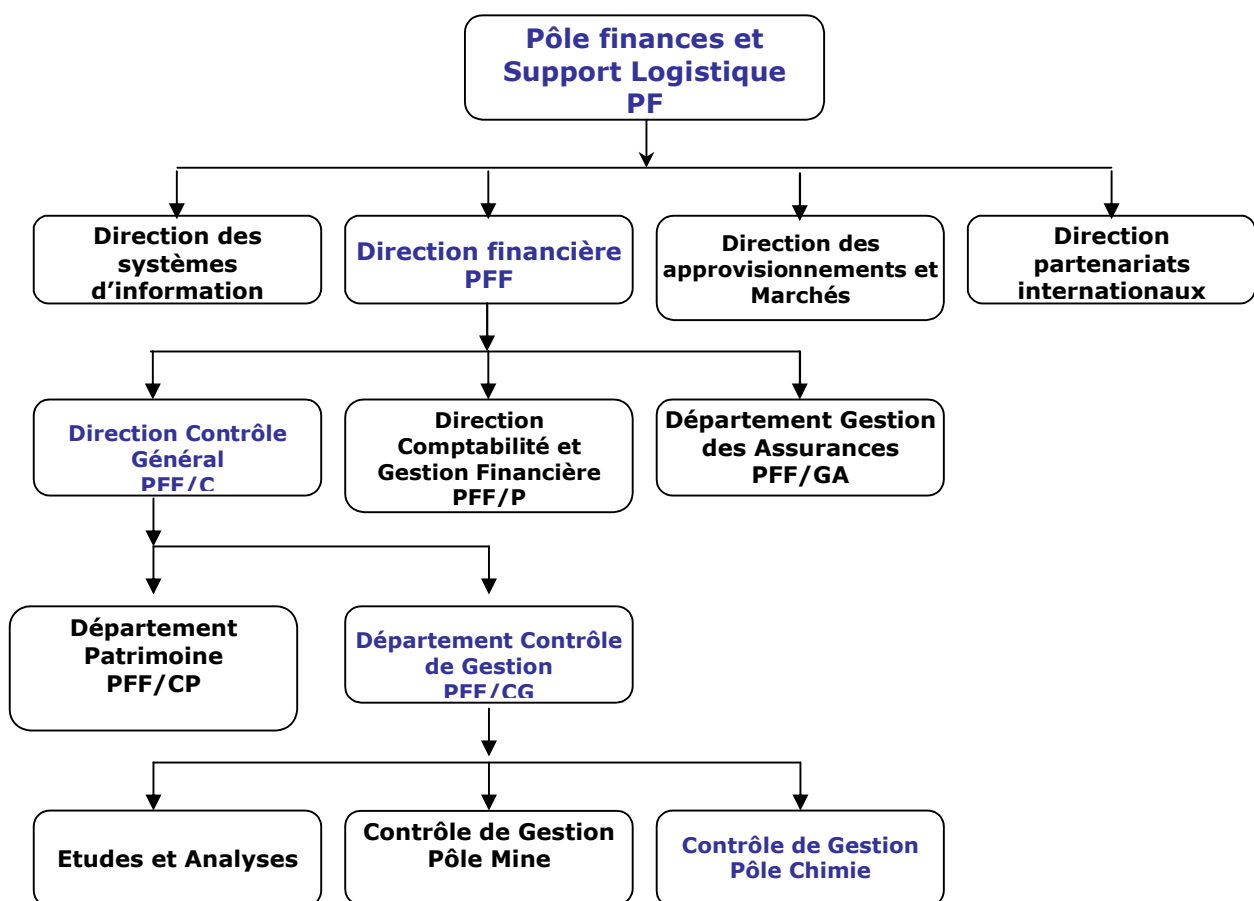
2. Présentation du département d'affectation

Organe de gestion et de contrôle, la direction financière occupe une place stratégique. L'importance dont jouit la direction financière au sein du Groupe Office Chérifien des phosphates est très prépondérante. Elle a pour mission :

- Déterminer des résultats du groupe ;
- Etablir les états de synthèses ;
- Gérer la trésorerie ;
- Définir un tableau de bord permettant une prise de décision adéquate.

La direction financière est constituée de deux directions et un département :

Fig 1.2 : Organigramme du Pôle Finance et Support Logistique



2.1. Département Gestion des Assurances (PFF/GA)

A l'aide d'un système efficace des assurances et des régimes d'auto assurances, cette division propose des souscriptions aux polices d'assurances, assiste les services et filiales du Groupe dans la résolution de leurs problèmes en matière d'assurances, et gère les dossiers d'assurances contractées par le Groupe OCP.

2.2. Direction Comptabilité et Gestion Financière (PFF/P)

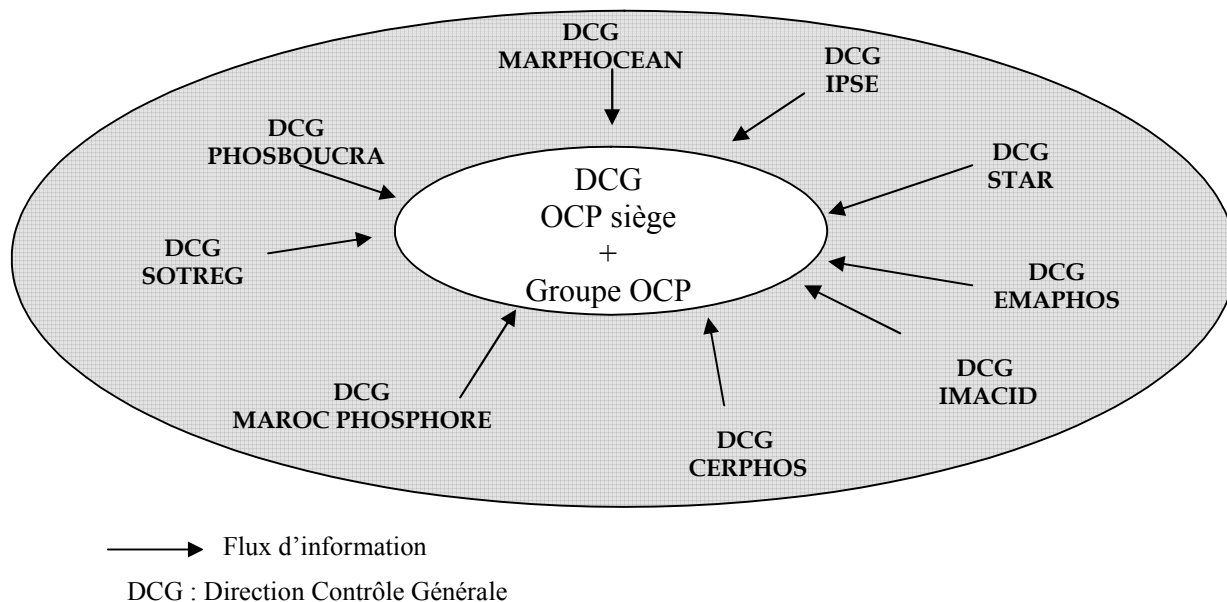
La direction comptabilité et gestion financière est l'une des différentes et les plus importantes direction du groupe. Elle constitue un organe de gestion et de contrôle qui a pour mission :

- De déterminer les résultats du Groupe ;
- D'établir les états de synthèse ;
- De définir les tableaux de bord nécessaires à la prise de décision.

2.3. Direction Contrôle Général (PFF/C)

La direction contrôle général est le centre d'interaction de tous les autres départements de contrôle de gestion des filiales du Groupe, elle a pour mission principale le contrôle de gestion de l'OCP ainsi que celui du Groupe :

Fig 1.3 : Relation entre les Directions Contrôle Générale du Groupe



La direction est chargée de la réalisation des tâches suivantes :

- Contrôler le patrimoine du Groupe ;
- Consolider et élaborer l'ensemble des états financiers du Groupe;
- Assurer la diffusion de l'information au sein du Groupe OCP et ses filiales et à l'extérieur ;

- Gestion du système analytique du Groupe et le calcul du prix de revient (uniquement pour l'OCP pas pour MP) :
 - Comptabilité analytique
 - Découpage analytique du Groupe OCP en Section Analytique et Ligne de Prix de Revient
- Gestion du processus budgétaire
- Reporting mensuel
- Travaux de Bilan de fin de période :
 - Bilan matière du Groupe, c à d, la vérification dans l'ensemble du Groupe (OCP + Filiales) de l'égalité

$$\text{Stock Initial} + \text{Entrée} = \text{Stock Final} + \text{Sortie}$$

- La valorisation du stock, (pour l'OCP) de la matière première...
- Etudes et Analyses
- Facturation interfiliale
- gérer les directions opérationnelles en matières de contrôle de gestion.

3. Le système d'information ERP ORACLE

L'informatisation du système d'information du Groupe OCP a été motivée, principalement, par la réduction de la charge de travail moyennant l'automatisation des tâches lourdes et/ou routinières. Ceci justifie pourquoi cette informatisation a touché en premier lieu la comptabilité générale et la gestion de la paie pour, ensuite, s'étendre aux différents domaines de gestion du Groupe (stocks, approvisionnements etc.).

L'informatisation de ces différents domaines s'est effectuée de façon modulaire et progressive en se basant essentiellement sur des développements internes. On a abouti, ainsi, à un système d'information regroupant plusieurs modules hétérogènes ne communiquant pas entre eux ou communiquant de façon partielle à l'aide de plusieurs programmes d'interfaçage.

Ainsi, le développement en spécifique et par vagues successives de l'ancien système d'information du Groupe OCP a engendré plusieurs limites qu'on peut synthétiser selon les axes suivants :

- La séparation entre les différentes applications entraîne un manque de cohérence des données ;
- La gestion lourde de plusieurs applications et de plusieurs référentiels ;
- Le coût élevé des logiciels (outils de développement obsolètes abandonnés à travers le monde) et des matériels (Ordinateurs centraux) ;
- La saturation de l'évolution des applications existantes : trente années d'existence et de modification ont rendu toute amélioration impossible ;
- La disponibilité de l'information n'est pas instantanée. Les applications classiques sont conçues avec une technologie basée sur le traitement différé. Ceci rend impossible l'acquisition de l'information en temps réel ;
- Le blocage de la mise en place d'un système d'aide à la décision.

Donc, vu tous ces limites, ainsi que le saut qualitatif qu'a vécu le monde des systèmes d'information dans ces derniers temps, et les nouveaux défis et enjeux à qui le groupe OCP doit faire face, ce dernier a lancé un projet ambitieux, baptisé NETPHOS, visant la refonte de son système d'information dans son ensemble.

Les domaines concernés par le projet NETPHOS sont les suivants :

- Finance et comptabilité ;
- Gestion commerciale ;
- Gestion des ressources humaines ;
- Gestion des maintenances et de la logistique ;
- Gestion de la production.

Actuellement, le groupe OCP a opté pour l'acquisition du progiciel Oracle Applications pour couvrir les domaines suivants :

- **Finance et Comptabilité ;**
- Gestion de la Production ;
- Gestion Commerciale.

Après une évaluation de plusieurs offres de progiciels, le choix a été porté sur Oracle Applications. Le produit d'Oracle a été retenu pour sa richesse fonctionnelle et les possibilités offertes pour d'éventuels développements spécifiques.

3.1. Oracle Financials

Oracle Applications comporte une gamme de modules qui répondent à l'ensemble des besoins de gestion d'une entreprise. L'accent est mis par l'éditeur sur la rapidité et la qualité de l'implémentation. Cette rapidité de mise en œuvre est le résultat de l'approche modulaire qui permet de démarrer, d'abord, par des modules de base, et d'assurer une connexion efficace avec les autres modules.

Comme l'indique son nom, Oracle Financials regroupe l'ensemble des modules financiers du progiciel Oracle Applications, comme par exemple les modules de : Comptabilité, immobilisations, trésorerie, clients, fournisseurs, gestion des stocks ...

Pour le groupe OCP, les solutions d'Oracle Financials mises en œuvre, dans le cadre de la première phase du projet, sont :

- La comptabilité générale et analytique : Oracle General Ledger (GL) ;
- La comptabilité clients : Oracle Account Receivables (AR) ;
- La comptabilité fournisseurs : Oracle Account Payables (AP) ;
- La gestion des immobilisations : Oracle Fixed Assets (FA).

3.2. Architecture des modules (Lot Finance et Comptabilité) :

3.2.1. Les modules mis en œuvre et les flux intra-modules :

Ci-après, nous donnons un bref aperçu sur chaque module mis en œuvre dans le cadre du domaine Finance et Comptabilité, ainsi que sur les flux existant entre ces modules :

- Oracle General Ledger (GL): gère les comptabilités générale, analytique, budgétaire et d'engagement. Il constitue le réceptacle qui centralise toutes les écritures comptables émanant des autres modules dits auxiliaires et des applications développées en spécifique qui, eux, contiennent le détail des opérations ;
- Oracle Account Payables (AP) : assure, d'une part, la gestion de la comptabilité fournisseurs et centralise vers le module GL les écritures relatives aux opérations d'achat et de règlements associées. D'autre part, il alimente le module Oracle FA (gestion des immobilisations par les éléments (essentiellement les factures) relatifs à l'acquisition ou à la construction des immobilisations) ;
- Oracle Account Receivables (AR) : permet la gestion de la comptabilité clients et la comptabilisation des opérations de ventes. De plus, il envoie au module GL les encaissements y afférents ;
- Oracle Assets (FA) : assure la gestion des immobilisations et centralise les écritures correspondantes vers le module GL ;
- Oracle Financial Analyser (OFA) : c'est un module de reporting et de simulation budgétaire.

3.2.2. Les flux extra modules :

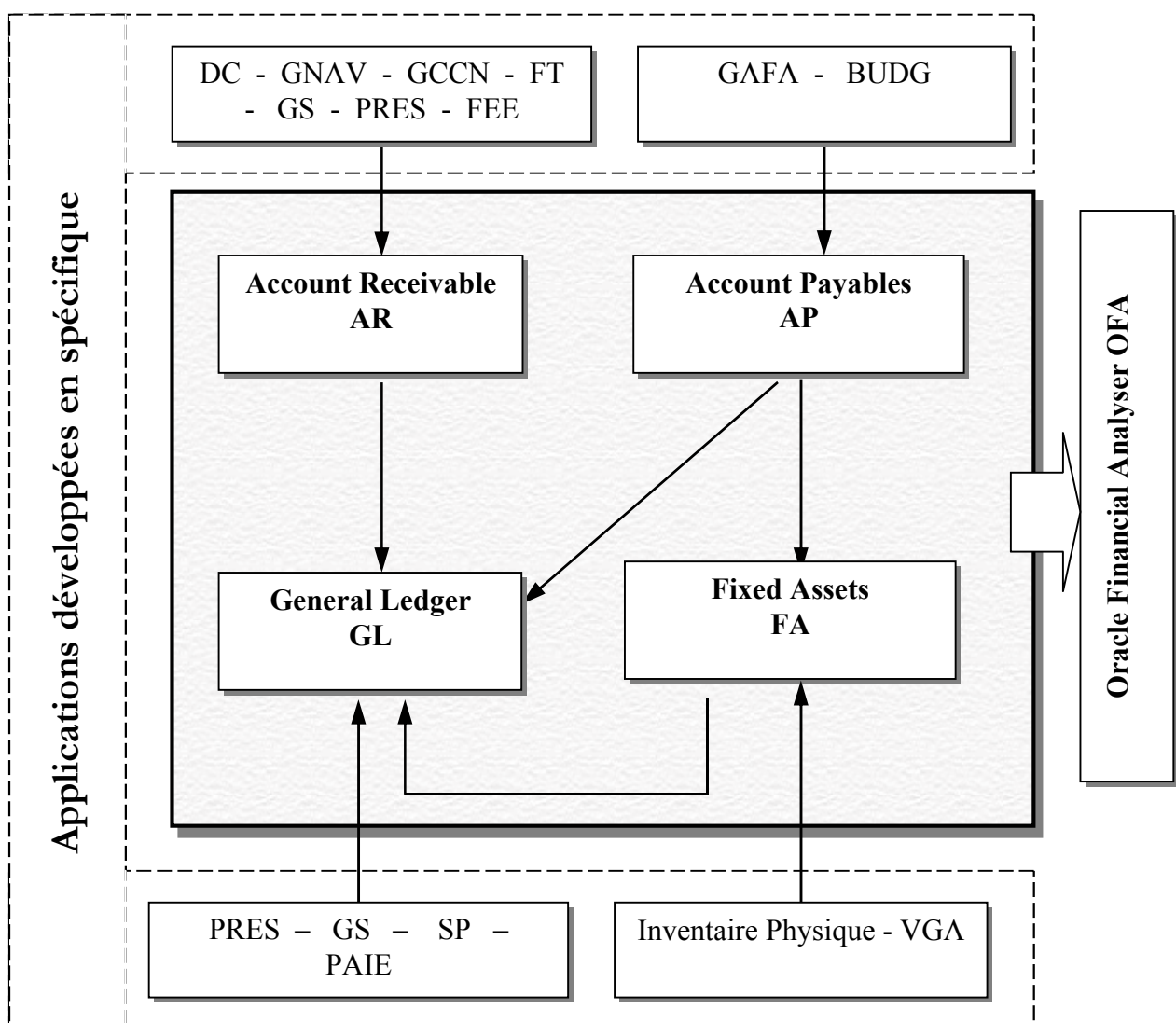
Par ailleurs, chaque module est interfacé avec des applications satellites autres celles de la famille Oracle. En effet, le module GL est interfacé avec les applications PRES (gestion des prestations), GS (gestion des stocks), SP (Suivi des Prêts) et PAIE (gestion des paies). De sa part, le module AP reçoit des factures provenant de l'application GAFA (gestion des approvisionnements, module factures). Le module AR est interfacé avec les applications

PRES (gestion des prestations), GS (gestion des stocks), GCCN (gestion commerciale des clients nationaux), DC (gestion des ventes à l'export), GNAV (gestions des navires), FT (facturation du transport de SOTREG) et FEE (facturation eau et électricité au niveau des centres de Khouribga et Gantour).

Plusieurs interfaces spécifiques sont développées pour récupérer les informations directement des applications existantes. Toutes les pièces comptables sont, alors, générées et centralisées automatiquement vers le module GL.

Le schéma ci après, représente l'articulation des modules d'Oracle Financials, les flux entre eux, ainsi que leur intégration avec le patrimoine applicatif du Groupe OCP.

Fig 1.4 : Schéma des modules mis en œuvre



2ème partie

L'élaboration de la problématique

1. La structure de la comptabilité analytique au sein du Groupe OCP

Au sein de l'OCP, dès l'année 1959, une comptabilité analytique a été mise en place, inspirée de la méthode des sections homogènes connue aussi sous l'appellation de la méthode des centres d'analyse. Ces sections sont baptisées « sections analytiques » à l'OCP. Afin de pouvoir élaborer le prix de revient de chaque entité.

1.1. La méthode des sections homogènes

La structure de comptabilité analytique du Groupe OCP est fondée sur le découpage du Groupe en sections analytiques correspondant aux différentes fonctions et l'analyse des charges en charges directes et charges indirectes, ces dernières étant dites des charges de sections.

Ce découpage en sections doit satisfaire les conditions :

- Homogénéité technique ;
- Responsabilité unique ;
- Possibilité de mesurer les frais pour chaque section.

Pour permettre un meilleur suivi des charges et des recettes au niveau du Groupe, le nouveau découpage analytique repose sur cinq segments qui sont : la Section Analytique, la LPR, le Produit, le Matricule et la Section Analytique Cliente (SAC).

Le nombre de section doit être limité pour ne pas complexifier la comptabilité analytique. La politique de groupe impose l'actualisation continue de ce nombre.

Les sections dans le Groupe sont classées en deux catégories :

- Sections primaire : travaillant directement sur les produit (Phosphate et produit dérivés). La seule unité d'œuvre affecté à ces sections et le nombre de tonnes produit par ses sections.
- Section secondaire : fonctionnelles ou administratives travaillants au bénéfice d'autres sections primaires ou secondaires.

La comptabilité par sections homogènes se matérialise par un tableau Excel de répartition qui permet la récapitulation des résultats des calculs sous la forme :

Tab2.1 : Exemple simplifié du tableau de représentation des sections analytique du Groupe

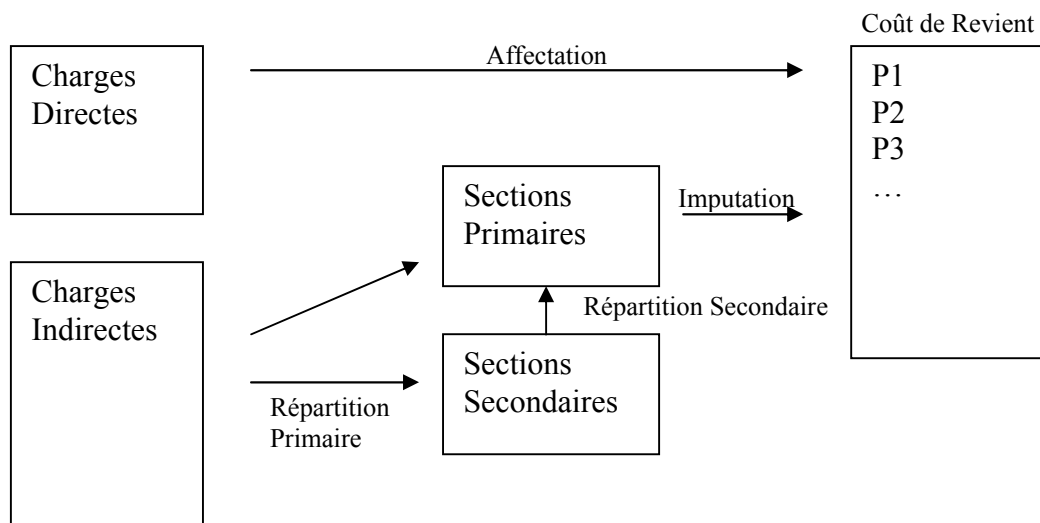
Filiale	Direction	Division	GSA	SA	Charges directes			Charges indirectes		
					Ch1	Ch2	Ch3	Ch4	Ch5	Ch6

1.2. L'élaboration du Prix de Revient

L'élaboration du Prix de Revient est faite à partir de la balance concernant l'exploitation (extraite des données de la Comptabilité Générale) en affectant à chaque produit ses charges directes (Affectation directe) et indirectes (à l'aide d'une clé de répartition).

On peut élaborer le schéma de fonctionnement suivant :

Fig 2.1 : Schéma de fonctionnement de l'élaboration du Prix de Revient au sein du Groupe



La procédure du calcul du coût de revient peut être résumée en trois opérations analytiques :

- L'affectation des charges directes aux comptes de coût des différents produits ;
- Répartition des charges indirectes entre les divers centres d'analyse ;
- Imputation des charges des centres d'analyse aux comptes de coût des différents produits.

2. Analyse critique de l'approche de calcul du prix de revient

La vision traditionnelle voulait que le prix de vente soit égal au prix de revient plus le bénéfice. Cette vision simpliste ne doit guère exister dans un contexte de mondialisation et de concurrence acharnée.

De ce fait, l'équation est renversée : le bénéfice est égal au prix du marché moins les coûts, autrement dit le salut de toute entreprise réside dans la maîtrise de ses coûts surtout avec la montée en puissance d'un client de plus en plus averti. La situation du Groupe OCP n'en est pas moins touchée par cet environnement concurrentiel turbulent, par conséquent afin de consolider sa place sur l'échiquier mondial et renforcer sa compétitivité face à ses concurrents, le groupe doit suivre une stratégie intégrée de maîtrise des coûts et

d'optimisation de ces ressources.

Absence de pertinence, manque de fiabilité, incapacité de fournir une aide précise à la décision, outils figés et inadaptés aux évolutions, tels sont, en résumé, les qualificatifs attribués aux indicateurs des différentes méthodes de coût en général.

Il est possible de centrer les critiques subies par les outils traditionnels autour de trois aspects :

- Le problème de la répartition des charges indirectes
- L'incapacité des outils existant à cerner les causes réelles des coûts
- L'aspect inadapté de ces outils à la prise de décision.

Les pratiques dévoyées de la méthode des sections homogènes (ou centres d'analyse) ont eu pour conséquence d'opacifier la lecture des coûts. La modification du rapport entre charges directes et charges indirectes n'a fait qu'accentuer la difficulté de tracer les coûts et par voie de conséquence, celle de cerner les causes réelles de l'existence des coûts. Dans le contexte turbulent dans lequel agissent les entreprises, cette impossibilité rend le pilotage délicat et le plus souvent, aléatoire.

En particulier, la méthode pratiquée à l'OCP est celle du coût complet à savoir la distinction entre les charges directes et les charges indirectes d'une part et les charges fixes et variables d'une autre part.

Les principaux inconvénients de cette méthode peuvent être résumés dans les points suivants :

2.1. L'opacité de la lecture des coûts

En partant de l'analyse des composantes du prix de revient en terme de coût, comme il a été énoncé précédemment la principale déterminante de la compétitivité du groupe voire même de sa pérennité réside dans sa capacité à optimiser ses coûts sachant qu'il est impossible d'agir sur le prix de vente qui est résultat de l'offre et la demande sur le marché mondial de Phosphate.

Une telle chose ne peut être faite qu'avec l'existence d'une certaine clairvoyance au niveau du calcul du prix de revient afin de pouvoir trouver des marges de manœuvre à même d'aider les responsables à optimiser les coûts. La méthode du coût complet en pratique à l'OCP, ne peut pas à elle seule obéir à ces préoccupations.

A partir du moment où la part des charges indirectes devient significative, la question se pose de disposer de moyens pour en maîtriser l'évolution, il s'agit alors de rechercher les causes à l'origine de leur augmentation.

De ce point de vue, la méthode du coût complet n'apporte pas de réponse significative car cela n'est pas son but. Les clés de répartition et les unités d'œuvre, telles qu'elles sont conçues et choisies par les entreprises, ne sont d'aucune aide en la matière.

Une répartition des charges indirectes en fonction des clés technico-comptable ne renseigne nullement sur les causes à l'origine de ces dépenses. Elle ne permet pas des arbitrages de type coût/efficacité concernant les choix effectués pour l'organisation du centre d'analyse considéré.

2.2. La pertinence des unités d'œuvre choisies

Ce point peut également être remis en question. Par exemple, l'heure ouvrier ou l'heure-machine qui sont généralement retenues n'expliquent rien. De plus, l'heure-ouvrier est à remettre en cause au moment où la part de la main d'œuvre dans l'ensemble des charges diminue. L'heure-machine est également une unité mal adaptée pour rendre compte des processus technologiques complexes actuels.

Par ailleurs, le caractère subjectif et limité des choix proposés ou retenues a un impact important sur les coûts, aboutissant à une vision déformée à court terme et peu pertinente des marges réalisées ou prévues.

3. La problématique

La méthode des coûts complets a montré ses insuffisances, et le Groupe OCP comme toute entreprise, est appelé aujourd'hui, face à son environnement concurrentiel turbulent à consolider sa situation et à renforcer sa compétitivité, il doit donc s'inscrire dans le cadre d'une stratégie intégrée de maîtrise des coûts et d'optimisation des ressources consommées, l'Activity Based Costing et l'Activity Based Management s'avèrent donc comme une nécessité pour parer aux insuffisances de la méthode classique de comptabilité analytique et pour accompagner le programme de développement continu lancé à l'OCP depuis l'implémentation d'ORACLE Financial en Janvier 2003.

3ème partie

L'approche théorique de la méthode ABC/ABM

1. Introduction :

Dans le contexte économique actuel, les besoins des gestionnaires en informations pertinentes sont nombreux et diversifiés. Pour les satisfaire, divers outils et méthodes sont élaborés. C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion se présente afin d'enrichir la stratégie d'une organisation.

Le contrôle de gestion est un processus visant à mieux connaître et mieux comprendre l'activité de l'entreprise. Il en résulte une meilleure visibilité générale, une capacité accrue de l'organisme à détecter les opportunités qui s'offrent et à parer aux risques qui jalonnent son parcours.

En effet, le développement de nouveaux outils en contrôle de gestion n'est pas resté au stade de la recherche et de la formalisation théorique. Des entreprises de toute taille et de toute activité ont essayé d'introduire ces nouvelles méthodes mettant en évidence des améliorations de procédures et aussi des difficultés de mise en œuvre. Dans ce contexte et face à des contraintes stratégiques, l'OCP cherche de nouveaux outils et moyens pour mieux piloter sa performance et atteindre de nouveaux objectifs : un calcul de coût plus fiable, et un meilleur repérage des rentabilités.

Parmi ces nouvelles méthodes, on trouve l'approche ABC (ou la comptabilité d'activité) pour le calcul de coût de revient, et la méthode ABM (ou la gestion par activité) qui est à la fois une technique de contrôle de gestion à travers les processus et une technique de mesure de performance.

Dans ce qui suit nous allons détaillé lesdites démarches, puis présenter les étapes de leur mise en œuvre.

2. L'approche théorique de la méthode ABC

Issu des travaux du CAM-I⁵, La méthode ABC (activity based costing ou encore la méthode des coûts par activités) s'est réellement développée depuis une dizaine d'années aux Etats-Unis, avant d'arriver en France vers la fin des années 80. Elle vise à donner aux organisations une meilleure définition de leurs coûts de revient par produits/services.

Cette évolution du contrôle de gestion est ainsi devenue indispensable voire obligatoire dans un contexte de mondialisation croissante et de concurrence de plus en plus exacerbée.

2.1. Les raisons de l'émergence de la méthode ABC

L'émergence du mode de calcul des coûts ABC, a pour origine les nécessités suivantes :

- Le renversement de la pyramide des coûts : les coûts directs représentaient il y a des années 90% des coûts totaux. Il était donc envisageable d'asseoir l'analyse de l'activité sur cette base et de répartir arbitrairement et peu précisément les 10% des coûts indirects restants. A l'heure actuelle, les coûts indirects représentent 70% des coûts totaux, Il est donc risqué de prendre des décisions sur ce système d'information biaisé.
- Dans un contexte de juste à temps, il n'est plus possible de tolérer que les frais généraux soient alloués aux produits d'une façon globale et imprécise, d'autant que la valeur du produit perçue par le client est de plus en plus liée au travail indirect (sérieux des contrôles, efficacité de la logistique et du service après vente, action marketing sur l'image d'un produit sans modification à la production). Les relations de cause à effet existant entre les frais généraux et les produits doivent être mieux identifiées;
- Il est logique de centrer la modélisation du système d'information analytique sur les activités, car si les produits deviennent volatils, les activités de l'entreprise (passation des commandes, référencement des fournisseurs, facturation...) demeurent stables ;
- Un modèle comptable moins fruste devrait permettre le calcul du coût d'une plus grande diversité d'objets : produits, clients, processus.

2.2. Les principes de base de L'approche ABC

2.2.1. L'aspect organisationnel de l'approche ABC

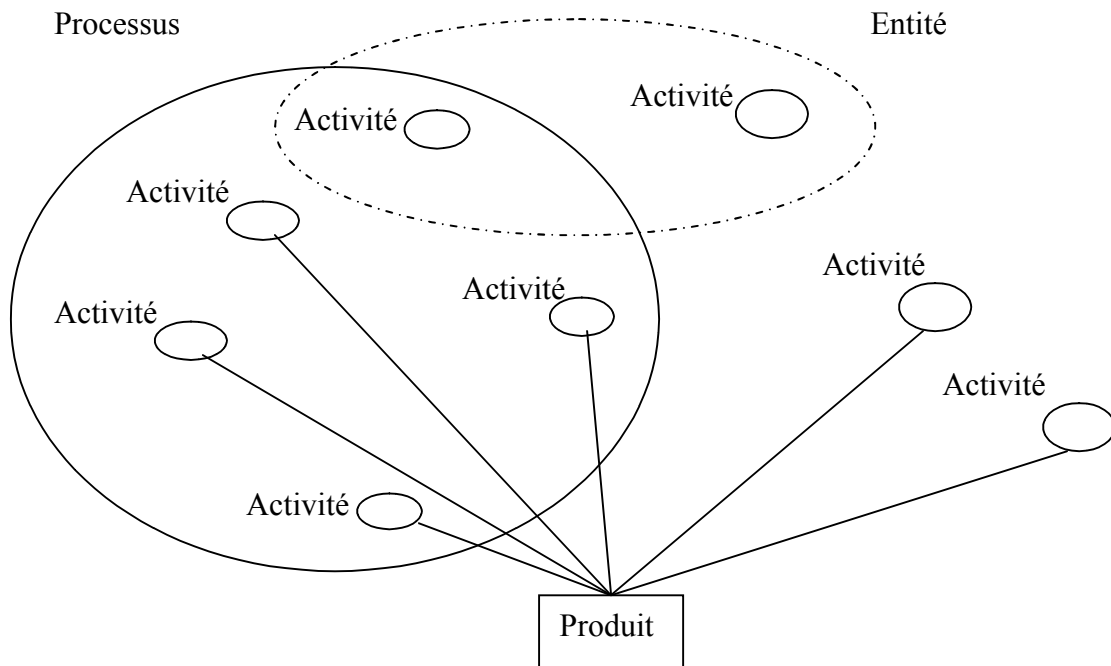
La démarche ABC permet de concevoir l'entreprise non plus de manière fonctionnelle uniquement, mais de façon transversale, comme un ensemble de processus qui coupent une organisation à travers ses centres de responsabilité et les niveaux hiérarchiques.

⁵ Computer Aided Manufacturing-International est un consortium-développement situé à Arlington(Texas), qui a pour charge de financer des études dans le domaine de la productique.

Deux niveaux d'analyse sont alors utilisés pour représenter l'entreprise de manière transversale :

- Le niveau processus ;
- Le niveau activité qui détaille les processus.

Fig 3.1 : la carte des activités et des processus



2.2.2. La description de la méthode ABC

La méthode des coûts par activités consiste à placer entre les centres de responsabilité et les produits une catégorie intermédiaire : l'activité, calculer le coût des activités fournies par les différents centres et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiable.

La logique d'approche ABC se résume ainsi :

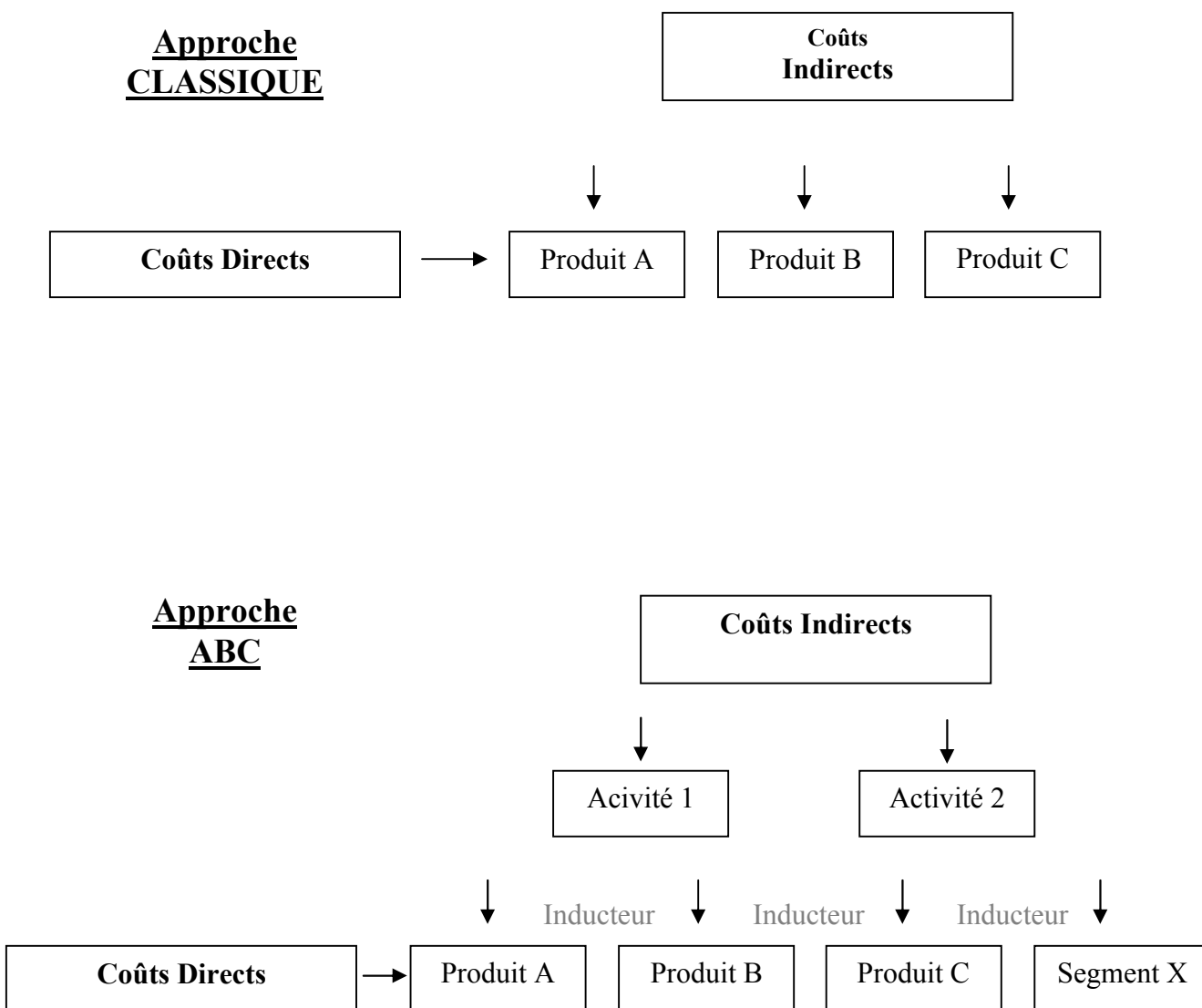
- Les activités consomment les ressources au niveau des processus
- Les produits consomment les activités.

Le principe de base de la méthode ABC est de pratiquer une affectation des charges indirectes plus fine que dans les méthodes traditionnelles.

Dans l'approche traditionnelle, l'affectation des charges indirectes aux produits se fait sur des choix arbitraires, ce qui engendre des distorsions sur les marges et donne donc de mauvaises indications sur les facteurs à l'origine des consommations des ressources.

La méthode ABC a pour ambition d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources. Cela doit permettre de mieux gérer les ressources, d'obtenir des coûts plus pertinents et d'améliorer les performances.

Fig 3.2 : Approche classique-Approche ABC



2.3. Les étapes de la mise en place de l'ABC

La construction du nouveau système s'appuie sur les étapes suivantes :

Etape 1 : le découpage de l'entreprise en entités (centres d'analyse)

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

Exemples de centres de responsabilité :

- Au premier niveau (l'entreprise dans son ensemble étant elle-même un centre de responsabilité) : la direction des achats et approvisionnement, la direction financière, la direction des ressources humaines, etc. ;
- Au sein de la direction des approvisionnements et achats : le service des achats, le service des approvisionnements ;
- Au sein de ces services : le laboratoire de contrôle qualité ; le bureau de référencement de fournisseurs ; le service de gestion des commandes ;

Etape 2 : La décomposition des centres de responsabilité en activités.

Définition :

L'activité est une mission spécifique, ou un ensemble de tâches de même nature accomplies en vue de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit.

D'une façon plus précise, l'activité est « un ensemble de tâches élémentaires :

- réalisées par un individu ou un groupe,
- faisant appel à un savoir-faire spécifique,
- homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance,
- permettant de fournir un output (la pièce fraisée, la qualification de fournisseur),
- à un client interne ou externe,
- à partir d'un panier d'inputs (travail, machines, informations,...) ».

L'hypothèse implicite qui est faite dans cette définition est que chaque output de l'activité fait appel à une séquence identique ou au moins comparable de tâches. Si tel n'est pas le cas, les outputs consommant le moins de ressources subventionneront ceux qui en consomment plus, et l'activité ne sera pas homogène.

Exemples d'activités :

- Dans la fonction logistique : approvisionner, réceptionner les livraisons, fournir les ateliers ;
- Dans la fonction achats : référencer les fournisseurs, actualiser le fichier fournisseurs, passer les commandes.

Etape 3 : Le calcul des coûts des activités

Il s'agit d'identifier les ressources nécessaires à la réalisation de l'activité.

- En rattachant si possible les ressources directement aux activités.

- Pour les ressources qui n'auront pas pu être affectées directement, l'objectif est d'abord de les répartir classiquement par service, puis par activité. Très souvent l'entreprise peut également s'appuyer sur les sections analytiques éventuellement existantes.

L'étape 4 : la définition des inducteurs d'activités et de coût

Cette phase consiste à rechercher pour chaque activité, le facteur explicatif essentiel (la cause) de sa variation de consommation de ressources. Ce facteur, appelé inducteur, servira de moyen de mesure physique de l'activité et de base d'allocation des coûts de l'activité aux produits (ou aux objets de coût).

Les inducteurs possibles peuvent correspondre :

- Aux unités d'œuvre de la comptabilité analytique traditionnelle (le nombre de produits finis, l'heure de main-d'œuvre directe, l'heure machine, les quantités ou la valeur de la matière), c'est-à-dire des causes dues au volume de fabrication ou à l'intrant le plus corrélé avec le volume de fabrication.
- A ceux liés à l'organisation (le nombre de lots de fabrication, nombre de commandes, nombre de livraisons).
- A la complexité des processus de production et à la diversité des produits réalisés (nombre de composants utilisés, nombre de modifications techniques sur une période, nombre de points de soudure).
- A un déclencheur d'activité, c'est-à-dire l'élément qui provoque l'activité (appel d'un client, livraison d'un fournisseur).

On distingue entre :

- Inducteur d'activité : est une mesure d'activité lorsque le problème est de déterminer une unité de mesure permettant d'allouer les coûts des activités aux différents produits (lorsqu'il s'agit de trouver une variable avec laquelle les coûts entretiennent une corrélation suffisante pour permettre de les ventiler sur cette base).
- Inducteur de coût : est le facteur dont la survenance crée le coût (au facteur qui explique la corrélation trouvée).

Par exemple dans l'activité consistant à insérer des composants dans des tableaux électroniques, les coûts fluctuent avec le nombre d'insertions. La mesure d'activité est donc le nombre d'insertions. Cependant, le nombre d'insertion est du à des facteurs comme le design du produit et la technologie disponible.

Quand l'analyse a été menée correctement, le système obtenu à l'issue des ces premières étapes respectent les propriétés suivantes :

- L'activité définit un savoir-faire individuel ou collectif nettement distinct, permettant de réaliser un output global, commun et unique ;
- L'ensemble des actions constituant l'activité est suffisant homogène pour répondre à des lois de comportement économique (coût et performance) uniques, significatives et cohérentes.
- Les tâches nécessaires pour transformer les inputs en outputs se situent toutes à l'intérieur des limites de l'activité,
- Le personnel de l'entreprise doit comprendre la logique du découpage et se reconnaître dans les activités définies.

Etape 5 : le regroupement des activités

Cette phase consiste à simplifier l'outil.

Généralement, il apparaît que plusieurs activités élémentaires (appartenant à un même centre de responsabilité ou à des centres de responsabilité différents) ont le même facteur explicatif de consommation de ressources. Ces activités peuvent être réunies dans des centres de regroupement.

Une telle pratique n'entraîne pas une perte de fiabilité, si l'homogénéité du centre subsiste.

Le travail de regroupement réalisé et le volume de l'inducteur mesuré, un coût unitaire de l'inducteur pourra être calculé en divisant le coût global de chaque centre de regroupement par le volume total de l'inducteur.

Etape 6 : l'affectation du coût des activités aux objets de coût

Il revient, en partant de la nomenclature des produits et de leur gamme opératoire, à déterminer les différents sous ensembles ou produits intermédiaires qui composent chaque produit et à cerner tous les assemblages particuliers qui sont réalisés. Les coûts des différents sous ensembles sont alors calculés.

Par empilement de coûts de sous-ensembles jusqu'au produit final, on établit les coûts de revient des produits.

La richesse de la méthode c'est qu'elle permet de calculer les coûts de production d'autres éléments, par exemple :

- les lignes de produits,
- les processus,
- les clientèles,
- les projets et les unités organisationnelles.

3. L'approche théorique de la méthode ABM

3.1. Description de la méthode ABM (Activity-Based Management)

L'ABM est une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu.

Le management par activités s'appuie sur un découpage de l'entreprise par activité assez similaire à celui défini par la méthode ABC. Pourtant, les liens entre ABC (Calcul des coûts par activités) et ABM (Management par activités) sont complexes et diffèrent selon la lecture effectuée des deux méthodes. Pour les uns, le management par les activités est perçu comme un développement, une amélioration de l'ABC. Pour d'autres, l'ABC n'est qu'un sous produit de l'ABM. Enfin, l'ABC ne serait qu'un outil de calcul des coûts, alors que l'ABM devrait être considérée comme une philosophie du management de la performance.

La méthode adoptée pour la mise en œuvre de notre démarche s'organise en cinq étapes :

- Recensement et identification des différents processus.
- Choix des processus ou des sous processus clés.
- Caractérisation et description des processus clés.
- Diagnostic des processus.
- Evaluation de la performance des processus.

Avantages et Inconvénients

La force du management par activités c'est qu'il semble en phase avec toutes les pratiques managériales apparues récemment comme la gestion par projet, le juste à temps, la qualité totale... voire qu'il facilite leur mise en œuvre. D'autre part, avec cette approche, la performance devient multicritère. Elle intègre des aspects de coûts, de délais, de qualité de prestation et de participation de la valeur.

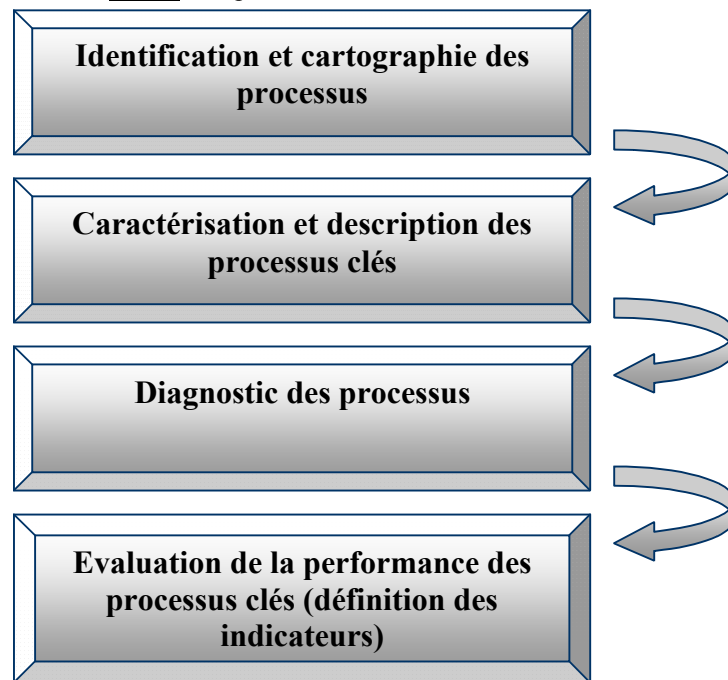
Par contre, cette approche nécessite impérativement une vision globale du métier de l'organisation, ainsi que la maîtrise de certains aspects :

- Connaissance précise du processus industriel.
- Connaissance précise du processus commercial.
- Notions essentielles de Management et surtout de la conduite du changement.
- Maîtrise des outils de suivi de projet.
- Travail collaboratif constant.
- Maîtrise des notions de processus.

3.2. Les étapes de la mise en œuvre de la démarche de ABM

La méthode ABM est organisée en quatre étapes fondamentales:

Fig3.3 : Etapes de la méthode ABM



Identification et cartographie des processus :

Cette étape consiste à définir le schéma du processus global. Elle permet ensuite de mettre en évidence les processus qui le composent. Durant cette phase, le gestionnaire est amené à contacter les différents acteurs (à travers des réunions collectives et/ou individuelles) intervenant dans le processus afin de collecter les informations utiles. Il s'agit enfin de cartographier les processus retenus, et schématiser leur séquence ment

Caractérisation et description des processus clés :

Les processus sont globalement connus (activités, tâches, acteurs), il s'agit maintenant d'affiner l'étude en décrivant les ressources qu'ils mobilisent, les flux d'information qu'ils reçoivent, génèrent et traitent.

Pour ce faire, un audit des acteurs du processus, des éléments d'entrée et de sortie, des bénéficiaires est effectué sur la base d'un QQQQCCP (Qui, Quoi, Où, Quand, Combien, Comment, Pourquoi).

Diagnostic des processus :

Cette étape consiste à identifier les points forts et les points faibles des processus. Elle permet de définir les dysfonctionnements, et les anomalies afin d'identifier les insatisfactions des bénéficiaires et élaborer les objectifs d'amélioration visant l'optimisation du processus.

En effet, un tableau de bord n'est plus seulement un reporting financier d'une fonction mais un diagnostic quantitatif et qualitatif d'une activité permettant une gestion meilleure et continue de sa performance.

Evaluation de la performance des processus clés :

Après avoir analysé les processus retenus et détecté leurs dysfonctionnements, il s'agit de proposer des indicateurs pertinents, synthétiques et consistants permettant un suivi des différents processus afin de permettre aux responsables d'agir et de prendre les bonnes décisions.

La définition des indicateurs de performance sera faite à la base d'une méthode qui s'articule autour des objectifs à atteindre.

Démarche de définition des indicateurs :

Afin d'extraire des indicateurs pertinents répondant aux besoins, nous avons adopté une méthode de conception d'indicateurs se basant sur les objectifs et les contraintes d'une activité, d'un processus, et non selon une fonction.

Cette méthode consiste à déterminer des objectifs, afin d'aboutir à des indicateurs pertinents ciblant l'amélioration de l'activité, et permettant d'en avoir un suivi permanent.

Dans un premier temps, nous appliquons cette méthode (détermination des objectifs et définition des indicateurs) pour chacun des processus, afin de dégager les indicateurs les plus pertinents, ensuite dans la phase d'analyse des données nous définirons pour chacun des indicateurs retenus, les paramètres de la base de données permettant de le calculer et sa formule de calcul.

4. Conclusion

Le contrôle de gestion doit à la fois sélectionner et calculer les paramètres spécifiques, mesurer la pertinence des informations, simuler l'avenir et la trajectoire de l'entreprise et de ses projets, servir d'outil de dialogue, de motivation et de mesure de performance et dégager les éléments essentiels à porter à la connaissance des partenaires de l'entreprise.

La mise à niveau du système de contrôle de gestion est donc nécessaire pour toute entreprise soucieuse de garder un avantage concurrentiel, la méthode ABC est un des piliers fondamentaux sur lesquels repose la mise à niveau de ce système, elle fera dans la partie suivante l'objet d'un cas pratique.

4ème partie

Application de la méthode ABC/ABM Cas des prestations internes du Groupe

1. Introduction

Le problème de la facturation des prestations des directions fonctionnelles, c'est qu'elle ignore les activités dites « accessoires », essentielles pour l'efficacité des activités principales et pourtant créatrices de valeur, ce qui veut dire qu'elles sont donc vecteurs de la performance du Groupe OCP.

Les calculs de coûts de ces prestations internes, adoptés actuellement au siège de l'OCP peuvent être qualifiés de traditionnels, puisqu'ils regroupent un certain ensemble de coûts sous la rubrique « frais généraux ». Ces derniers seront détaillés dans la présente section de ce chapitre comme un ensemble de charges indirectes.

Il convient de noter qu'on va limiter notre étude aux prestations fournies par le Pôle Finance/ Marchés, et qu'on s'arrêtera au niveau de la définition des inducteurs de coût, et ce, faute de temps et de disponibilité des données.

Pour pouvoir déterminer l'ensemble des centres d'analyse qui seront pris en compte dans notre étude, ainsi que les activités que regroupe chaque centre d'analyse, on a élaboré un questionnaire⁶, qui a été rempli auprès des responsables du Pôle Finance/ Marché.

Les réponses du questionnaire nous ont permis de commencer, dans un premier temps, par une description détaillée de tous les processus fondamentaux du pôle Finance/ Marchés, ce qui nous permettra par la suite d'en extraire les activités les plus significatives, c'est-à-dire celles qui génèrent le plus de coûts.

Les fonctions du Pôle Finance/Marchés se regroupent autour de trois grandes divisions :

- La division des Etudes et Contrôles (EC)
- La division des Achats (AC)
- La division des Marchés (MA)

2. Généralités sur les prestations internes du Groupe OCP

Les échanges entre centres de profit ou d'investissement d'une même entité doivent être réglés par l'intermédiaire d'un prix. Or, ces échanges internes posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre l'entité acheteuse et l'entité vendeuse.

Ces prix de cession internes sont appelés à jouer plusieurs rôles; en effet, ils sont à la fois considérés comme :

- un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion ;

⁶ Annexe

- un outil de mesure de la performance économique des centres.

Dans le présent rapport, le terme « cessions » est pris dans une acception précise. Il s'agit des prestations de services rendues par le Pôle Finance/ Marchés à une entité du Groupe, à l'exception :

- des prestations sociales régies par le système propre assureur ;
- des cessions d'immobilisations matérialisées par un acte de cession signé entre les entités concernées ;
- des cessions de produits ou services rentrant dans l'activité principale de l'entité cédante.

2.1. Nature des cessions

Les cessions réalisées par le siège du Groupe OCP à ses différentes filiales se différencient d'une filiale à l'autre selon leur nature et leur destination. Elles se composent des rubriques suivantes :

- détachement du personnel, formation et perfectionnement ;
- location du matériel et engins différents ;
- cessions de marchandises consommables ;
- fourniture d'eau et d'électricité ;
- location d'immeubles (bureaux et logements) ;
- prestations informatiques ;
- travaux d'entretien et de réparation ;
- prestations imprimerie, garage et engins divers ;
- représentation commerciale ;
- prestations de main d'œuvre ;
- prestations rendues aux filiales localisées au Siège OCP (participation au déficit du restaurant, aux frais communs et d'entretien du siège, aux frais du télex, de téléphone et redevances diverses);
- cessions des matières premières et des produits intermédiaires ;
- mise en cale des engrais ;
- frais de stockage, de déstockage et de déchargement des matières premières ;

En plus de la facturation de ces cessions, les directions fonctionnelles du siège ont commencé, à partir de 1995, à facturer aux différentes filiales les frais de gestion relatives à ces

différentes prestations. Cette prestation ne sera pas traitée dans ce rapport (absence de données).

2.2. Destination des cessions

Les prestations fournies par les directions fonctionnelles de l'OCP peuvent être adressées aux différentes entités du groupe à savoir :

MAROC PHOSPHORE, MAROC CHIMIE, PHOSBOUCRAA, SMESI, SOTREG, FERTIMA, STAR, MARPHOCEAN, CERPHOS, IMSA, IPSE, IMPHOS.

Il est à noter que les prestations fournies à *MAROC PHOSPHORE* sont les plus importantes.

Dans le présent rapport, il s'agit plus précisément d'analyser les charges indirectes des prestations fournies par le Pôle Finance/ Marchés aux différentes filiales. Ceci bien évidemment après une détermination bien précise des activités de chaque division du Pôle.

3. Description des processus fondamentaux du Pôle Finance/ Marchés :

La méthode des Activity Based Costing considère l'entreprise comme étant un ensemble de processus, regroupant un ensemble d'activités dont le but est la réalisation d'une chaîne de valeurs.

La description des différents processus du Pôle Finance/ Marchés est fondamentale pour notre étude, car elle nous permettrait d'identifier les activités clés et génératrices de coûts.

3.1. Fonctions relatives aux Etudes et Contrôles (EC) :

3.1.1.1. Gestion de la nomenclature

La nomenclature peut être définie comme étant la liste exhaustive de tous les articles gérés. Elle permet :

- d'identifier l'ensemble des articles de façon simple et précise,
- de classer les produits de même nature,
- d'avoir un langage commun à tous les intervenants (utilisateurs, gestionnaires, magasiniers) et de communiquer avec l'extérieur.

A noter que la nomenclature est une nomenclature d'achat, elle doit être complète et suffisante pour permettre aux fournisseurs consultés d'identifier aisément l'article demandé.

La codification, la mise à jour et la diffusion de la nomenclature relèvent des compétences du service Technique et Normalisation de PFM.

3.1.1.2. Gestion des fichiers fournisseurs

La gestion des fichiers fournisseurs passe par les étapes suivantes :

- agrément des fournisseurs des entreprises
- actualisation des catégories fournisseurs
- performance des fournisseurs
- mise à jour du fichier central.

3.1.1.3. Réception des marchandises

3.1.1.4. Approvisionnements

3.2. Fonctions relatives aux achats codifiés stockés (AC)

3.2.1.1. Définition de l'article

L'article constitue l'élément de base de toute la chaîne d'approvisionnement car il est l'objet principal de la gestion de toutes ses fonctions. Il est donc, important de dégager l'ensemble des éléments nécessaires pour son identification tant sur le plan des approvisionnements que sur les plans de gestion et de comptabilisation.

3.2.1.2. Classification des articles

Les articles gérés au sein du Groupe sont classés en trois types :

Le type I : Regroupe tous les articles d'intérêt général pouvant être approvisionnés auprès de plusieurs fournisseurs et consommés fréquemment par une ou plusieurs divisions.

Le type II : Rassemble les pièces de rechange des diverses marques utilisées au sein de l'OCP. Ces articles sont identifiables par des références propres à chacune de ces marques.

Le type III : Comprend les articles à consommation sporadique, non prévisible et dont le besoin est spécifique à une Division. Un article de type III identifié est introduit en nomenclature type I ou en type II si sa consommation devient répétitive.

3.2.1.3. Expression des besoins

Emission des demandes d'achat : Les besoins en marchandises sont exprimés par le biais des demandes d'achat qui sont saisies directement sur terminal.

Contrôle des demandes : Les demandes d'achat établies par les différentes entités sont validées par le Service Approvisionnement de la Division demandeur, et contrôlées par le service Etudes et Analyses (EA) du centre pour les demandes d'achats décentralisées, ou par PFM/EC/P pour les demandes d'achats centralisées.

Les besoins dépassant le seuil de ces consommations doivent être justifiés.

3.2.1.4. Instruction des demandes

L'opération d'instruction des demandes d'achat constitue l'une des étapes les plus importantes dans la chaîne d'approvisionnement. Elle consiste à regrouper les besoins par catégorie article, en leur associant un ensemble d'informations afin de préparer l'étape de prospection.

3.2.1.5. Prospection des marchés

L'étape de la prospection du marché, s'étend depuis l'émission des demandes de prix jusqu'à la réception des offres.

⇒ **Présentation de la demande de prix**

La DP est éditée par DSI à la demande de l'acheteur sur la base des fournisseurs retenus de la catégorie.

Exploitation de la demande de prix

L'acheteur contrôle la DP en procédant à une confrontation «DI - DP» pour s'assurer que les codes et les quantités figurant sur la DP correspondent aux DI.

⇒ **Réception des offres**

Le pointage des réponses reçues fermées et scellées est saisi sur le terminal, au fur et à mesure de leur arrivée, puis regroupées dans le dossier correspondant.

⇒ **Ouverture des plis**

Elle relève de la responsabilité de la Commission des Achats et Marchés (CDAM). Un listing appelé «ordre du jour de la CDAM» (édité par DSI) comporte les numéros des DP à traiter éventuellement par la CDAM concernée, sur la base du délai programmé à l'avance.

3.2.1.6. Traitement des offres

Les offres ouvertes et contrôlées sont saisies sur terminal. On s'intéresse à deux types d'information :

⇒ **Qualité fournisseur :**

- nature des prix,
- lieu de livraison,
- mode de paiement,
- frais d'approche pour les fournisseurs étrangers.

⇒ **Qualité par article :**

- prix,
- quantité,
- conformité,
- désignation et référence des variantes,
- TVA pour les fournisseurs locaux,

- taux de douane pour les fournisseurs étrangers.

Sur la base de ces informations, un état comparatif des offres est édité par DSI à la demande de l'acheteur. Cet état permet de comparer les différentes offres et de déterminer par article, la proposition la moins disante conforme.

3.2.1.7. Passation de la commande

L'acheteur demande l'édition de l'état de contrôle des commandes (ECC) constituant un état préparatoire de la commande définitive.

3.2.1.8. Suivi de la commande

Le premier souci de l'acheteur dans l'étape d' « après-commande », doit être de veiller à ce que l'accusé de réception soit retourné par le fournisseur, dûment cacheté, daté et signé ; car ce dernier constitue un document juridique et commercial définissant la date effective à partir de laquelle sera compté le délai de livraison.

3.3. Fonctions relatives aux marchés (MA)

3.3.1.1. Phase des appels d'offres

La phase de l'Appel d'Offres se déclenche par la réception de la DPM (Demande de Passation de Marché). Celle-ci est envoyée à PFM/MA par le chef de projet accompagnée des documents techniques (descriptif technique, devis estimatif, plan).

Ouverture du dossier d'appel d'offres : Après ouverture du dossier et codification de l'appel d'offres, PFM/MA adresse une copie du descriptif à PFM/EC/E pour établir la liste des entreprises à consulter.

Lancement de l'appel d'offres : PFM/MA prépare le dossier de consultation qui se compose, d'une part, de la partie technique composée des documents joints par le chef de projet. D'autre part, de la partie administrative préparée par la division des marchés .

PFM/MA expédie sous plis recommandés, le dossier d'appel d'offres aux entreprises concernées.

Réception des offres : Les réponses des entreprises (offres ou regrets) sont réceptionnées par le secrétariat de PFM/MA qui les positionne sur la fiche de consultation, au fur et à mesure de leur réception.

3.3.1.2. Prospection des marchés

Le choix de l'entreprise étant décidé, PFM/MA codifie le marché et porte sur le registre les renseignements suivants :

- La raison sociale de l'entreprise adjudicataire,
- Le montant du marché,
- Le délai d'exécution contractuel.

Il prépare le Fax d'adjudication et le soumet à la signature de la hiérarchie selon des niveaux discrétionnaires.

Le Fax est ensuite transmis à l'entreprise et PFM/MA en adresse une copie :

- Au chef de projet pour établir l'ordre de service de commencement des travaux,
- A PFF/GF, pour entamer les formalités de mise en place du financement lorsqu'il s'agit d'un marché financé.

3.3.1.3. Achats d'équipements immobilisables

Ce genre d'achat étant budgétisé, il suppose l'inscription préalable par le chef de projet (CP) d'un crédit à faire approuver par les instances concernées (Directeur de zone, DF et DG).

3.3.1.4. Lancement de la consultation et passation commande

L'acheteur :

- prépare les demandes de prix à envoyer aux fournisseurs référencés (en concertation avec PFM/EC), et les soumet à la signature de la hiérarchie,
- relance les fournisseurs jusqu'à la réception de leurs offres.

3.3.1.5. Réparations de matériel

La décision de réparation à l'extérieur d'un matériel revient au service chargé de la maintenance de cet équipement. Ce service doit d'abord épuiser tous les moyens internes de réparation du Groupe (ateliers centraux, ateliers électriques et électroniques, garages ...) avant de décider de la réparation à l'extérieur.

3.3.1.6. Réception du matériel réparé

L'acheminement du matériel réparé sur le centre utilisateur est assuré, selon les conditions prévues sur la commande, soit :

- par le service transport de PFM.
- par le centre concerné lui-même ;
- par les soins du réparateur.

3.3.1.7. Facturation

Les factures de réparation sont traitées de la même manière que les factures des marchés.

4. Le calcul du coût des prestations des directions fonctionnelles du siège par la méthode ABC

L'adoption de la méthode ABC a pour objectif de calculer des coûts de revient reflétant fidèlement les consommations des prestations des directions fonctionnelles par les différentes entités du groupe OCP. Elle s'oppose aux méthodes classiques, telles que la méthode des sections homogènes adoptée à l'OCP, qui affectent aux produits (les prestations) les coûts indirects ou les frais généraux, alors que ceux-ci représentent une partie très importante du prix de revient.

La démarche part du principe que les coûts ne doivent pas être affectés directement aux produits : ce sont les activités qui génèrent les coûts et les produits consomment les activités.

4.1. Le recensement des activités

Après avoir identifié toutes les fonctions dont s'occupe chaque division du Pôle Finance/ Marchés, on en éliminera toute fonction jugée minime par notre encadrant pour ne prendre en fin de compte que celles qu'il a considéré comme importantes. Ces dernières seront considérées dans notre étude comme des centres d'analyse. Ainsi, on a pu ressortir les activités les plus importantes du Pôle Finance/ Marchés.

Le tableau ci-dessous recense les différents centres d'analyse de chaque division du Pôle Finance/ Marchés (PFM):

Tab4.1 : Les centres d'analyse de chaque division du Pôle Finance/Marchés

Division	Études et Contrôles	Achats	Marchés/ Achats
Centres d'analyse	<ul style="list-style-type: none"> - Gestion de la nomenclature - Réception des marchandises. - Approvisionnements - Gestion du fichier fournisseur 	<ul style="list-style-type: none"> - Dédouanement des marchandises - Prospection des marchés 	<ul style="list-style-type: none"> - Installations minières et chimiques - achats d'équipements immobilisables - Maintenance

Chaque centre d'analyse regroupe un ensemble d'activités, l'étude qu'on a menée nous a permis de ressortir les activités les plus représentatives en se basant sur les processus

fondamentaux de chaque centre d'analyse, ceci a pour objectif de regrouper les activités non significatives sous une seule appellation ainsi que de supprimer les tâches en doublon pour donner plus de crédibilité à notre démarche.

L'activité traduisant un processus dépasse le cadre strict des découpages fonctionnels et hiérarchiques : c'est en cela qu'elle exprime une vision transversale de l'entreprise. Seule cette perspective permet d'appréhender la création de valeur surtout pour les activités de soutien et d'introduire des processus permanents d'amélioration compatibles avec une démarche de qualité totale.

C'est dans ce sens qu'une activité ne correspond pas automatiquement au découpage analytique de l'OCP.

En se basant encore une fois sur la collecte d'information auprès des responsables de ces divisions, nous sommes arrivées à dégager les activités suivantes pour chaque centre d'analyse:

Tab4.2.1 : Les activités de chaque centre d'analyse des divisions du Pôle Finance/Marchés

Centres	Approvisionnements	Réception des marchandises	Gestion du fichier fournisseur	Dédouanement des marchandises	Installations minière et chimique
Activités	<ul style="list-style-type: none"> - Expression du besoin - Emission des demandes d'achat - Contrôle des demandes - Demande de marchandises - Etude des offres - Passation de la commande 	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle de la marchandise - Suivi des stocks 	<ul style="list-style-type: none"> - Etude des fichiers fournisseurs 	<ul style="list-style-type: none"> - Fixation du tarif douanier à appliquer - Gestion de la déclaration douanière - Gestion du transport 	<ul style="list-style-type: none"> - Appels d'offre - Gestion des avis d'engagements

Tab4.2.2 : Les activités de chaque centre d'analyse des divisions du Pôle Finance/Marchés

Centres	Gestion de la nomenclature	Prospection des marchés	Achats d'équipement immobilisables	Maintenance
Activités	<ul style="list-style-type: none"> - Identification des articles - Classification des produits 	<ul style="list-style-type: none"> - Traitement des appels d'offre - Passation de la commande 	<ul style="list-style-type: none"> - Préparation de la demande d'achat - Lancement de la consultation - Passation de la commande - Facturation 	<ul style="list-style-type: none"> - Réparation de matériels - Transport et manutention - Facturation - Achats de pièces de rechange

4.2. L'analyse et l'évaluation des ressources affectées aux activités

Cette étape cherche à faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des charges des directions fonctionnelles dû à l'adoption de la méthode des coûts complets.

Des nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux services fournis par les directions fonctionnelles, mais elles sont directes par rapport aux activités, ainsi on cherche à ne plus allouer les ressources consommées par les activités de manière arbitraire aux produits.

Le questionnaire nous a permis de procéder à la ventilation approximative des charges de chacune des trois divisions sur, d'une part les centres d'analyses, et d'autre part sur chacune des activités du pôle Finance/ Marchés. Les résultats de ces deux questions sont présentés dans les tableaux suivants :

Tab4.3.1 : La répartition des charges des divisions du Pôle Finance/Marchés

Entité	Montant en DH ⁷	Répartition en %
Division des Achats	4700	47%
Division des Etudes et Contrôles	3600	36%
division des Marchés	1700	17%
Total	10000	100%

Tab4.3.2 : La répartition des charges par centre d'analyse de la division achat

PFM/AC	
Centres d'analyse	Répartition en %
Dédouanement	63%
Prospection des marchés	37%

⁷ Les chiffres avancés à ce niveau sont fictifs, et n'ont été adoptés que pour des raisons d'éclaircissements de la méthode

Tab4.3.3 : La répartition des charges par centre d'analyse de la division Etude et Contrôle

PFM/EC	
Centres d'analyse	Répartition en %
Approvisionnement	38%
Réception des marchandises	24%
Gestion du fichier fournisseur	21%
Gestion de la nomenclature	17%

Tab4.3.4 : La répartition des charges par centre d'analyse de la division Marché

PFM/MA	
Centres d'analyse	Répartition en %
Installations minière et chimique	38%
Achat d'équipements immobilisables	24%
Maintenance	21%

Il faut noter aussi que les données de la comptabilité analytique ainsi que du budget de fonctionnement nous ont servi de base pour la ventilation des charges.

Il s'agit de recenser les facteurs expliquant le mieux possible les consommations de ressources par les différentes activités afin de mettre en évidence les inducteurs de coût.

Les pourcentages alloués à chaque activité sont déjà prédéfinis, par le biais de plusieurs études de marchés menées par chaque division. Il faut donc signaler à ce stade que les pourcentage figurant dans le tableau ci-dessous ont été élaboré de manière approximative, en se basant sur la répartition des charges dont on prend compte habituellement dans chaque facture de prestation des directions fonctionnelles du siège aux différentes filiales mais surtout sur les consignes de notre encadrant externe M.BENSABER.

Tab4.4 : La répartition des charges par activités

Centres d'analyse	Approvisionnements	Réception des marchandises	Gestion du fichier fournisseur	Dédouanement des marchandises	Installations minière et chimique	Gestion de la nomenclature	Prospection des marchés	Achats d'équipement immobilisables	Maintenance
- Expression du besoin	16%								
- Emission des demandes d'achat	22%							26%	
- Demande de m/ses	12%								
- Contrôle des demandes	17%								
- Traitement des appels d'offres	23%				62%		56%		
- Passation de la commande	10%						44%	28%	
- Contrôle de la m/se		34%							
- Suivi des stocks		66%							10%
- Etude des fichiers FRS			100%						
- Fixation du tarif douanier				32%					
- Gestion de la déclaration douanière				21%					

Application de la méthode ABC/ABM : Cas des prestations internes du Groupe

- Gestion du transport de la m/se				47%					14%
- Gestion des avis d'engagements					38%				
- Identification des articles						28%			
- Classification des produits						72%			
- Lancement de la consultation								18%	
- Facturation								18%	30%
- Réparation de matériels									27%
- Achats de pièces de rechange									19%

4.3. Détermination des facteurs générateurs de coûts

Le générateur de coût est le facteur ayant la plus forte corrélation avec le volume d'une activité et son coût.

Le choix de la nature de l'inducteur est primordial, il s'agit de mettre en évidence un comportement de coût qui évolue proportionnellement au nombre d'inducteurs.

Dans le cas objet de notre étude, plusieurs inducteurs sont identiques, ce travail de définition des inducteurs pour chaque activité nous permet de regrouper les activités afin de ne pas démultiplier leur nombre.

Le tableau ci-dessous regroupe l'ensemble des activités de PFM avec la détermination préliminaire des inducteurs possibles et acceptables par activité :

Tab4.5 : Liste des inducteurs possibles

Activités		Inducteurs possibles
A 1	Expression du besoin	- Nombre des demandes - Nombre de références
A 2	Emission des demandes d'achat	- Nombre de demandes - Nombre de références - Nombre de lots
A 3	Contrôle des demandes	- Nombre de demandes - Temps de contrôle
A 4	Traitement des appels d'offres	- Nombre d'appels d'offre - Nombre de références
A 5	Passation de la commande	- Nombre de références - Nombre de commandes - Nombre de lots
A 6	Contrôle de la m/se	- Nombre de produits - Nombre de lots - Temps de contrôle

A 7	Suivi des stocks	- Nombre de lots - Nombre de référence
A 8	Etude des fichiers fournisseurs	- Nombre de fournisseurs - Nombre de produits par fournisseur
A 9	Fixation du tarif douanier	- Type de tarif
A 10	Gestion de la déclaration douanière	- Nombre de déclarations - Nombre de références - Nombre de lots
A 11	Gestion du transport de la m/se	- Nombre de lots - Nombre de références
A 12	Gestion des avis d'engagements	- Nombre d'avis
A 13	Identification des articles	- Nombre de références - Nombre de lots
A 14	Classification des produits	- Nombre de références - Nombre de lots
A 15	Lancement de la consultation	- Nombre de références - Nombre de pièces
A 16	Facturation	- Nombre de factures
A 17	Réparation de matériels	- Nombre d'interventions
A 18	Achats de pièces de rechange	- Nombre de lots - Nombre de pièces

A cette étape de notre étude, on est appelé à déterminer les inducteurs les plus adaptés et donc ceux qui doivent être retenus.

L'usage d'un inducteur d'activité suppose en effet qu'il existe une relation explicite entre le coût de l'activité et le volume de l'inducteur pressenti : la charge indirecte est supposée être totalement proportionnelle au volume consommé de l'inducteur. Il faut donc vérifier :

1. qu'il existe dans le temps une relation du type :

$$D_{it} = \pi_i P_{it} + \varepsilon_t$$

Avec D_{it} le coût de l'activité observé au moment t avec $t = 1 \dots T$

π_i le coût unitaire inconnu de l'inducteur

P_{it} le volume de l'inducteur observé à l'instant t

ε_t le terme aléatoire résiduel de moyenne nulle et de variance constante

2. que cette relation se maintient dans le temps.

Les tableaux ci-dessous présentent les résultats obtenus :

Tab4.6 : Tableaux des relations entre inducteurs et activités

	Approvisionnement					
	A1	A2	A3	A4	A5	A6
Nombre des demandes	90%	85%	4%			
Nombre de références	10%	9%		20%	15%	
Nombre de lots		6%			10%	5%
Temps de contrôle			96%			90%
Nombre d'appels d'offre				80%		
Nombre de commandes					75%	
Nombre de produits						5%

	Réception de la marchandise	
	A6	A7
Nombre des demandes		
Nombre de références		10%
Nombre de lots	10%	90%
Temps de contrôle	75%	
Nombre de produits	15%	

Application de la méthode ABC/ABM : Cas des prestations internes du Groupe

	Gestion du fichier fournisseur	
	A8	
Nombre de fournisseurs	90%	
Nombre de produits par fournisseur	10%	

	Installations minière et chimique	
	A4	A12
Nombre de commandes Nombre d'appels d'offre	80%	75%
Nombre de références	20%	
Nombre d'avis		100%

	Dédouanement des marchandises		
	A9	A10	A11
Type de tarif	100%		
Nombre de déclarations		5%	
Nombre de références		90%	5%
Nombre de lots		5%	95%

	Gestion de la nomenclature	
	A13	A14
Nombre de références	90%	90%
Nombre de lots	10%	10%

	Prospection des marchés	
	A4	A5
Nombre d'appels d'offre	80%	
Nombre de références	20%	15%
Nombre de lots		10%

Application de la méthode ABC/ABM : Cas des prestations internes du Groupe

	Achats d'équipements immobilisables			
	A2	A5	A15	A16
Nombre de demandes	85%			
Nombre de références	9%	15%	10%	
Nombre de lots	6%	10%		
Nombre de commandes		75%		
Nombre de pièces			90%	
Nombre de factures				100%

	Maintenance				
	A7	A11	A16	A17	A18
Nombre de demandes					
Nombre de références	10%	5%			
Nombre de lots	90%	95%			10%
Nombre de commandes					
Nombre de pièces					90%
Nombre de factures			100%		
Nombre d'interventions				100%	

Les inducteurs pris en considération sont ceux qui génèrent le plus de coût par activité. Les inducteurs de coût les plus pertinents sont donc présentés dans le tableau suivant :

Tab4.7: Tableau des inducteurs retenus pour chaque activité

Activité	Inducteur pertinent
A1 Expression du besoin	Nombre de demandes
A2 Emission des demandes d'achat	Nombre de demandes
A3 Contrôle des demandes	Temps de contrôle
A4 Traitement des appels d'offres	Nombre d'appels d'offre
A5 Passation de la commande	Nombre de commandes
A6 Contrôle de la m/se	Temps de contrôle
A7 Suivi des stocks	Nombre de lots
A8 Etude des fichiers fournisseurs	Nombre de fournisseurs
A9 Fixation du tarif douanier	Type de tarif
A10 Gestion de la déclaration douanière	Nombre de références
A11 Gestion du transport de la m/se	Nombre de lots
A12 Gestion des avis d'engagements	Nombre d'avis
A13 Identification des articles	Nombre de références
A14 Classification des produits	Nombre de références
A15 Lancement de la consultation	Nombre de pièces
A16 Facturation	Nombre de factures
A17 Réparation de matériels	Nombre d'interventions
A18 Achats de pièces de rechange	Nombre de pièces

Ainsi, les centres de regroupement seront comme suit :

Centre 1 expliqué par le nombre de demandes comprend les activités : A1 et A2.

Centre 2 expliqué par Temps de contrôle comprend les activités : A3 et A6.

Centre 3 expliqué par Nombre d'appels d'offre comprend l'activité : A4.

Centre 4 expliqué par Nombre de commandes comprend l'activité : A5.

Centre 5 expliqué par Nombre de lots comprend les activités : A7 et A11.

Centre 6 expliqué par Nombre de fournisseurs comprend l'activité : A8.

Centre 7 expliqué par Type de tarif comprend l'activité A9.

Centre 8 expliqué par Nombre de références comprend les activités : A10, A13 et A14.

Centre 9 expliqué par Nombre d'avis comprend l'activité : A12.

Centre 10 expliqué par Nombre de pièces comprend les activités : A15 et A18.

Centre 11 expliqué par Nombre de factures comprend l'activité : A16.

Centre 12 expliqué par Nombre d'interventions comprend l'activité : A17.

4.4. Détermination des coûts unitaire des inducteurs

Après ce travail de définition des inducteurs et de centre de regroupement, on calcule un coût unitaire d'inducteur selon la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire d'un inducteur} = \frac{\text{Coût des ressources attribuées à l'activité}}{\text{Nombre d'inducteurs}}$$

Tab4.8 : Le coût unitaire des inducteurs retenus

Centre de regroupement	Centre1	Centre2	Centre3	Centre4	Centre5	Centre6	Centre7	Centre8	Centre9	Centre10	Centre11	Centre12
Total des ressources	701,22	526,32	2124,3	1097,12	1847,59	756	547,52	933,81	1125,18	193,29	107,1	96,39
Nature de l'inducteur	nombre de demandes	Temps de contrôle	Nombre d'appels d'offre	Nombre de commandes	Nombre de lots	Nombre de fournisseurs	Type de tarif	Nombre de références	Nombre d'avis	Nombre de pièce	Nombre de factures	Nombre d'interventions
Volume de l'inducteur	852	83	465	476	201	124	14	124	68	423	503	234
Coût unitaire de l'inducteur	0,82	6,32	4,56	2,3	9,18	6,1	83,9	7,53	16,54	0,45	0,21	0,41

Une fois cette étape terminée, il est alors possible de calculer le coût des prestations ou tout autre objet de coût. Il s'agit d'un coût qui peut être qualifié de coût attribuable à la prestation, car à tout moment le principe de causalité de consommation de ressources est respecté.

4.5. Exemple de calcul du coût des prestations sur achat d'une marchandise X

L'achat de la marchandise X pour une entité du Groupe passe par les étapes suivantes :

- Réception de l'expression du besoin par la division des Achats ;
- Traitement et lancement des appels d'offre au niveau de la division des Marchés ;
- Réception et Traitement des offres dans la même division ;
- Passation de la commande ;
- Réception de la commande ;

Le contrôle de ces différents demandes et offres nécessite 2,3h.

Tab4.9 : Exemple de calcul du coût revient des cessions des achats de marchandises

Elément de coût	Quantité	Prix unitaire	valeur
Nbr de commande	1	2,3	2,3
Nbr d'appel d'offre	1	4,56	4,56
Nbr de demande	2	0,82	1,64
Temps de contrôle	2,3	6,32	14,536
		coût de revient	23,036

La méthode ABC, considérée par certains comptables comme un raffinement de la méthode des sections homogènes est en fait une nouvelle approche dont les apports dépassent largement les seuls aspects de calcul de coût. En effet, cette méthode n'est pas seulement une technique de calcul des coûts, c'est aussi et avant tout, une autre façon de concevoir l'organisation productive de l'entreprise. C'est une méthode qui se caractérise par son approche **transversale**, alors que les méthodes classiques reposent essentiellement sur une approche **verticale**.

5. Essai de la mise en place de l'outil de gestion ABM

L'ABC et L'ABM sont deux méthodes de segmentation par processus. Elles se basent principalement sur le découpage des processus en activités. En se référant à la description des processus du Pôle Finance/Marchés, on peut constater que les prestations fournies par les directions fonctionnelles de l'OCP se déroulent selon trois familles de processus :

- Achat de marchandises
- Achat d'équipements immobilisables
- Maintenance

Nous allons, dans ce qui suit, appliquer la méthode ABM à la famille de processus « achat de marchandises » qui se compose de trois processus :

- Le traitement des demandes d'achat
- Lancement d'appel d'offre
- Prospection des marchés

5.1. Description de la famille de processus « achat de marchandise »

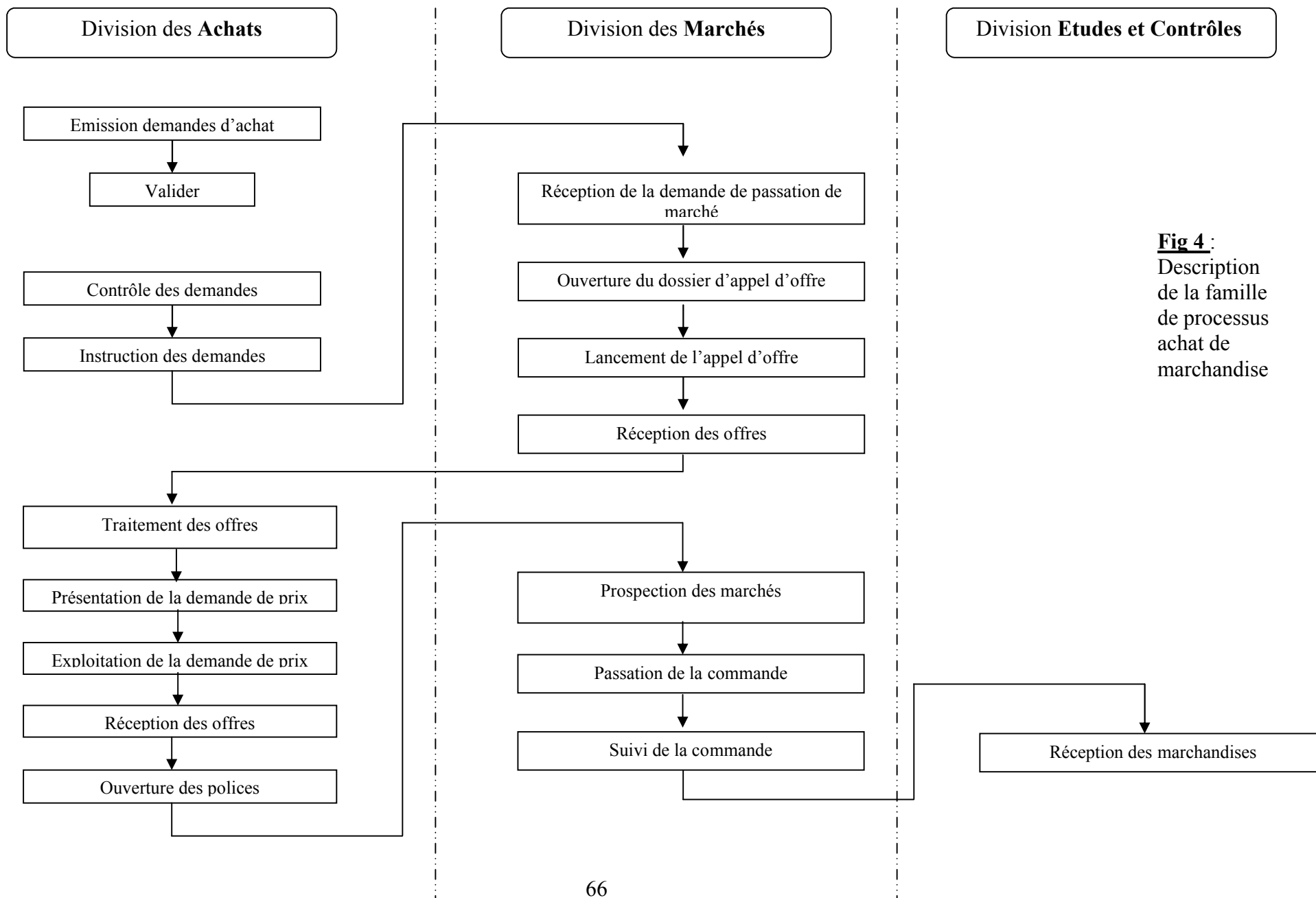


Fig 4 :
Description
de la famille
de processus
achat de
marchandise

Après avoir décrit et cartographié le déroulement du processus global, il s'agit de l'analyser afin de détecter les anomalies et pouvoir en évaluer la performance par la suite, en proposant des indicateurs pertinents. La définition de ces indicateurs nécessite une réflexion aux points critiques du processus qui connaissent le plus de problèmes.

5.2. Le processus : le traitement des demandes d'achat de marchandises

Diagnostic du processus :

Contrôle des demandes : les demandes d'achat émises par les différentes entités doivent être validées et contrôlées. Or, on constate que les délais de contrôle des achats centralisés et décentralisés sont très élevés par rapport aux délais réglementaires.

L'opération d'instruction des demandes : cette étape consiste à regrouper les articles demandés par catégorie et leur associer toutes les informations nécessaires pour leur identification. Cependant on remarque qu'un nombre important de ces demandes d'achat est retourné pour les rectifiées.

Evaluation de la performance du processus :

Le diagnostic que nous avons effectué nous a permis de soulever les problèmes relatifs au traitement des demandes d'achat de marchandises et de proposer par la suite des indicateurs aidant à améliorer et optimiser ledit processus. Ces indicateurs sont représentés dans le tableau suivant.

Tab4.10 : Indicateurs relatifs au traitement des DAM

Objectif	Actions	Indicateurs
Améliorer le traitement des demandes d'achat de marchandises (DAM).	-Réduire le délai du contrôle des (DAM).	- Délai moyen de contrôle des achats décentralisés ; - Délai moyen de contrôle des achats centralisés ;
	-Améliorer l'opération des instructions des demandes.	- Le taux de demandes refaites ⁸ .

5.3. Le processus : lancement d'appel d'offre

Le diagnostic du processus

Phase des appels d'offre : afin d'améliorer l'opération de la sélection des entreprises à consulter. Le PFM/EC/E est amené à faire une analyse ainsi qu'une évaluation de ces dernières. Afin de déterminer la liste des entreprises qui respectent les délais et qui ont un bon taux de service.

⁸ Ce taux est égal au nombre de demandes annulées ou rectifiées après émission divisé par le nombre de demandes émises.

Traitement des offres : l'objectif est d'élaborer un état qui compare les différentes offres, et de proposer par article la proposition la moins distante. On remarque que le déroulement de cette activité se fait dans des délais trop élevés, d'où la nécessité d'améliorer la productivité de cette activité.

Evaluation des la performance

Les indicateurs proposés sont les suivants :

Tab4.11 : Indicateurs relatifs au lancement des appels d'offre

Objectif	Actions	Indicateurs
Améliorer le lancement de l'appel d'offre.	- Evaluation et analyse du service offert de chaque entreprise.	- Le taux de service ⁹ de l'entreprise sélectionné; - Le délai moyen de réponse aux appels d'offre; - Le taux d'offre ¹⁰ .
	- Réduire le délai de traitement des offres.	- Le délai moyen de traitement des offres.

5.4. Le processus Prospection des marchés

Le diagnostic du processus

Exploitation de la Demande de Prix (DP) : L'acheteur contrôle le DP afin de s'assurer de la conformité des codes et des quantités.

L'ouverture des plis : La CDAM est chargée de traiter les DP sur la base du délai programmé à l'avance. D'où la nécessité d'évaluer le degré de respect de ce délai.

Amélioration de la performance :

Pour améliorer le suivi et la rentabilité de ces activités on a relevé ces indicateurs :

Tab4.12 : Indicateurs relatifs à la prospection des marchés

Objectif	Actions	Indicateurs
Optimiser le contrôle du processus prospection du marché.	- Evaluer le degré de conformité des Demandes de Prix DP.	- Le taux de conformité des DP ¹¹ .
	- Contrôler le délai de traitement des DP par la Commission Des Achats et Marchés.	- Le taux du respect du délai par la CDAM.

⁹ Ce taux est égal au pourcentage des produits livrés à temps dans les références et les quantités requises, par rapport à la demande exprimée par le client.

¹⁰ Le taux d'offre est égal au nombre de réponses sur le nombre d'offres.

¹¹ Le taux de conformité des DP est égal au nombre de demandes rectifiées ou annulées sur le nombre de demandes émises.

Conclusion Générale

Dans ce travail, nous avons cherché, d'une part d'analyser le système de comptabilité analytique du Groupe OCP de façon à porter une appréciation critique sur les différents outils et procédures mises en œuvre, et d'autre part, de traiter le cas pratique du calcul du prix de revient des prestations des directions fonctionnelles à l'aide des méthodes ABC/ABM. Le but était donc de ressortir les points forts et surtout les points faibles afin de proposer quelques améliorations.

Pour la réalisation de notre étude, Nous nous sommes basés sur l'observation, sur une étude documentaire et surtout sur le questionnaire élaboré et adressé au personnel du pôle Finance/Marchés.

Le contrôle de gestion est un département-clé pour le pilotage des performances économiques du Groupe OCP. C'est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacie et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation.

Les méthodes classiques de détermination du prix de revient se révèlent inadéquates pour le groupe qui désire de s'inscrire dans le cadre d'une politique de progrès continu. L'adoption de la méthode ABC/ABM apparaît donc comme une nécessité, car cette démarche permet de parer aux insuffisances des méthodes traditionnelles et de refléter une image fidèle des coûts consommés par chaque activité et donc par chaque produit.

Le cas pratique traité dans cette étude est le calcul du prix de revient des prestations des directions fonctionnelles par la méthode ABC/ABM, plus précisément le pôle Finance/Marchés. La plupart des projets de mise en place de la méthode se concentrent sur les seuls coûts de production, et cela amène à se priver de l'opportunité de réduire les coûts dans tous les secteurs non productifs. C'est ce qu'on a essayé de démontrer en appliquant la méthode ABC/ABM aux prestations des directions fonctionnelles du siège du Groupe OCP.

Cependant, la méthode ABC/ABM ne peut répondre à toutes les exigences du Groupe OCP, elle n'est pas l'unique réponse aux besoins d'un environnement économique turbulent et incertain. Elle doit donc s'inscrire dans le cadre d'une politique de développement continu visant la mise à niveau du système de contrôle de gestion du Groupe.

La réalisation de ce travail nous a beaucoup apporté aussi bien au niveau personnel que professionnel. Il a représenté pour nous, l'occasion de mener à terme un projet professionnel relevant d'un nouveau domaine par rapport à notre formation de base, de nouer de nouvelles relations avec le personnel du Groupe et de bénéficier de leur expertise et de leur savoir-faire.

ANNEXES

Annexe1 :

Le questionnaire destiné au personnel du Pôle Finance/Marchés :

Service :

Les objectifs du service :

-
-
-
-
-

Les tâches effectuées au sein du service :

-
-
-
-
-
-
-
-
-
-

Les fournisseurs du service :

-
-
-
-
-
-
-

Les éléments et documents d'entrée du service :

-
-
-
-
-
-
-

Les éléments et documents de sortie du service :

-
-
-
-
-
-
-

Les clients du service :

-
-
-
-
-
-
-
-

Budget de fonctionnement du service

- Frais de personnel :
- Fournitures internes OCP :
- Prestations internes à la même division :
- Services rendus par les autres divisions :
- Consommation matières et fournitures :
- Autres charges externes :
- Charges diverses :
- Vente des biens et services :
- Recettes sur prestations internes :

Les unités d'œuvre utilisées dans le service :

-
-
-
-
-

Annexe2 :

Les bases analytiques sont archivées sur des supports amovibles. Pour pouvoir les exploiter, on applique un programme de traitement sur chaque fichier, ce programme permet l'enregistrement du fichier « chaîne analytique » sous forme d'un fichier plat (de format texte). Après réception de ce dernier fichier, on lui applique un programme de traitement pour le transformer en fichier Excel.

La structure du fichier CA est sous la forme :

Clé	Filiale	Division	GSA	SA	Direction	LPRP	LPR	Surcode	Mois	Année	Prévu	Réalisé	Redressement	cumul
1	00	00	00	001	00	0	010	0600	02	2002	XXX	XXX	XXX	XXX
2	00	00	00	001	00	0	012	0600	02	2002	XXX	XXX	XXX	XXX
3	00	00	00	001	00	0	013	0600	02	2002	XXX	XXX	XXX	XXX
4	00	00	00	001	00	0	014	0600	02	2002	XXX	XXX	XXX	XXX
5	00	00	00	001	00	0	015	0600	02	2002	XXX	XXX	XXX	XXX
6	00	00	00	001	00	0	020	0600	02	2002	XXX	XXX	XXX	XXX
7	00	00	00	001	00	0	021	0600	02	2002	XXX	XXX	XXX	XXX

Tab : Structure du fichier CA

Le champ Clé représente une séquence de numérotation qui sert à identifier chaque ligne. Notons par ailleurs, que les deux champs suivants ont été ajoutés au fichier initial :

- GSA : groupe de SA.
- LPRP : la ligne du prix de revient principal. C'est un élément de regroupement des charges par nature.

Les champs représentant des montants sont comme suit :

- Prévu : au niveau de ce champ, on renseigne les prévisions qui étaient effectuées en début de l'exercice. Les prévisions s'effectuaient par section analytique et par ligne prix de revient.
- Réalisé : donne le montant réalisé au niveau du mois en cours.
- Redressement : permet d'effectuer des redressements sur les montants, des mois passés, déjà enregistrés dans la comptabilité.
- Cumul : ce champ donne le cumul des montants réalisés depuis le début d'exercice.

Annexe3 :

Le tableau suivant schématise les différentes lignes prix de revient existantes à l'OCP :

Tab : les différentes lignes prix de revient existantes à l'OCP

Code ligne prix de revient	Nature de charges
1**	Frais de personnel
2**	Fournitures internes OCP
2**	Prestations internes à la même division
2**	Services rendus par les autres divisions
4**	Consommation matières et fournitures
4**	Autres charges externes
6**	Charges diverses
7**	Vente des biens et services
8**	Recettes sur prestations internes