



CESA G Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

Maîtrise Professionnelle
de Techniques Comptables et
Financières
(MPTCF)

Mémoire de fin de formation

THEME

La Conception d'une Comptabilité Analytique de
Gestion par la méthode des Sections
Homogènes :
Cas de Africa Investissement Sénégal
(A.I.S)

Présenté par :

M. SANGARE Lacinà
Promotion
2006-2007

Dirigé par :

M. Alexis KOUASSI
Sous Directeur du Contrôle
de Gestion

Avril 2010

Dédicace

A ALLAH (SWT), le Tout Miséricordieux, le Très Miséricordieux sans la volonté de qui aucune œuvre ne peut exister.

A toute la famille SANGARE, ainsi qu'à la famille KONE à Dakar.

A ma grande sœur feu IDIBOUO Théodora.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Mes remerciements vont à l'endroit :

- de M. KONE Ibrahima, Contrôleur de gestion à A.I.S pour sa grande disponibilité.
- de M. Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF).
- de M. Alexis KOUASSI, mon Directeur de mémoire qui a bien voulu me guider dans l'élaboration de cette œuvre.
- de tout le personnel ainsi qu'au corps professoral du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG).
- de tous mes collègues de Africa Investissement Sénégal, avec mention spéciale à mon chef M^{me} TOURE Mariama Lindor.
- de tous les stagiaires de la maîtrise professionnelle de techniques comptables et financières promotion 2006-2007. Venus de différentes régions d'Afrique, nous avons formé en si peu de temps une vraie famille unie et solidaire.
- de toute la grande famille d'Adjamé CFI-Indénié qui n'a manqué de m'apporter son soutien inconditionnel.

Sigles et abréviations

ABC : Coûts à Base d'Activité
AIS : Africa Investissement Sénégal
CAF : Coût Assurance Fret
CAGE : Comptabilité Analytique de Gestion
CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CG : Comptabilité Générale
CI : Charges Indirectes
CMUP : Coût Moyen Unitaire Pondéré
CNI : Charges Non Incorporables
CP : Coût de Production
CR : Coût de Revient
CS : Charges Supplémentaires
CUO : Coût de l'Unité d'Œuvre
DPEE : Direction de la Prévision et des Etudes Economiques
IGA : Indice Général d'Activité
MOD : Main d'œuvre Directe
MOI : Main d'œuvre Indirecte
MSH : Méthode des Sections Homogènes
OD analytiques : Opérations Diverses analytiques
OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PCG : Plan Comptable Général
PEPS : Premier Entré, Premier Sorti
PFY : Produit Fini Y
PME : Petites et Moyennes Entreprises
RAE : Résultat Analytique d'Exploitation
RAG : Résultat Analytique Global

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux

Tableau 1 : Le compte de détermination du résultat de la comptabilité générale	22
Tableau 2 : Extrait de la balance analytique après affectation des charges	38
Tableau 3 : La balance analytique retraitée après affectation des charges.....	40
Tableau 4 : Les forces et faiblesses du système actuel de calcul des coûts	44
Tableau 5 : la synthèse des centres et de leur unité d'œuvre	49
Tableau 6 : Les clés d'imputation des sections analytiques aux coûts de production	54
Tableau 7 : La détermination du coût de revient.....	55
Tableau 8 : Le tableau de concordance du résultat de la période.....	56
Tableau 9 : Les avantages et limites du système basé sur les centres d'analyse.....	57
Tableau 10 : Les recommandations et perspectives de mise en œuvre du système	58

Liste des figures

Figure 1 : La méthode de détermination des charges incorporées.	12
Figure 2 : La méthode des centres homogènes	18
Figure 3 : La description du système actuel	24
Figure 4 : Les étapes de la conception du système des sections homogènes	25
Figure 5 : Les étapes de la détermination des coûts et du résultat analytique.....	26
Figure 6 : L'évaluation du système des sections homogènes.....	27

Liste des annexes

Annexe 1 : Le réseau de la comptabilité analytique de l'entreprise industrielle.....	62
Annexe 2 : Organigramme Général de AIS	63
Annexe 3 : Le schéma technique simplifié de la production de la boisson gazeuse.....	64
Annexe 4 : La création des rubriques analytiques du centre administration.....	65
Annexe 5 : Plan des comptes des sections analytiques	66
Annexe 6 : La ventilation des sections analytiques suivant leur imputation	68
Annexe 7 : La synthèse de l'imputation des sections et la formation du résultat	69

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Sigles et abréviations.....	iii
Liste des tableaux et figures	iv
Liste des figures	iv
Liste des annexes.....	v
Introduction Générale.....	1
PREMIERE PARTIE :	6
CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIE D'APPROCHE	6
Introduction	7
Chapitre 1 : La comptabilité analytique de gestion : le traitement des charges par la méthode des sections homogènes	8
1.1 Définition et objectifs de la comptabilité analytique.....	8
1.1.1 Définition.....	8
1.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique	8
1.2 La méthode des sections homogènes.....	9
1.2.1 Présentation de la méthode.....	9
1.2.2 Le traitement des charges	10
1.2.2.1 Les charges incorporables	10
1.2.2.1.1 Les charges directes.....	11
1.2.2.1.2 Les charges indirectes	11
1.2.3 Les charges non incorporables	11
1.2.4 Les charges supplétives.....	12
Conclusion partielle.....	13
Chapitre 2 : La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes	14
2.1 La détermination des centres d'analyse.....	14
2.1.1 Les centres principaux.....	14
2.1.2 Les centres auxiliaires	14

2.2 L'utilisation des clés de répartition	15
2.3 La détermination de l'unité d'œuvre (UO) ou l'assiette de frais	15
2.4 Le tableau de répartition des charges indirectes.....	15
2.4.1 La répartition primaire.....	16
2.4.2 La répartition secondaire	16
2.4.3 Le calcul des unités d'œuvre	16
2.4.3.1 Le coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais	17
2.4.3.2 La détermination du coût indirect à imputer aux coûts	17
2.5 La détermination du coût complet et du résultat	18
2.5.1 Le coût d'achat	19
2.5.2 Le coût de production.....	19
2.5.3 Le coût de revient et sa structure.....	19
2.5.4 Les coûts hors production.....	20
2.5.5 Utilité du coût de revient.....	20
2.6 Le résultat analytique d'exploitation (RAE)	20
2.7 La Concordance avec le résultat de la comptabilité générale	21
2.7.1 Les différences d'incorporation.....	21
2.7.2 Les différences d'inventaire	21
2.7.3 Les différences d'imputation de charges.....	21
2.7.4 Le compte de rapprochement	22
Conclusion partielle.....	22
Chapitre 3 : La méthodologie de conception du système des sections homogènes.....	23
3.1 La prise de connaissance de l'entité et du cycle d'exploitation	23
3.1.1 La prise de connaissance de l'entité.....	23
3.1.2 La compréhension du cycle d'exploitation	23
3.2 La description du système actuel de calcul des coûts	24
3.3 La méthodologie de conception du système des sections homogènes	25
3.3.1 Phase 1 : La conception du système de la comptabilité analytique de gestion	25
3.3.2 Phase 2 : La détermination du coût complet et du résultat analytique	26
3.3.3 Phase 3 : Analyse critique, Recommandations et perspectives.....	27
Conclusion.....	27
DEUXIEME PARTIE :	28

CADRE PRATIQUE : LA CONCEPTION DU SYSTEME DES SECTIONS HOMOGENES...	28
Introduction	29
Chapitre 4 : Présentation générale AIS et description de son système d'information et de gestion	30
4.1 Historique	30
4.2 Activités.....	30
4.3 Structure organisationnelle Cf. annexe 2. Page 63.....	31
4.3.1 Les organes de décisions	31
4.3.2 Les organes opérationnels	31
4.4 La description du système d'information et de gestion.....	33
4.4.1 Le système d'information opérationnel.....	33
4.4.2 Le système d'information d'aide à la décision.....	33
4.4.3 Le système d'information de communication.....	34
4.5 Les outils de calculs des coûts.....	34
Conclusion partielle.....	34
Chapitre 5 : La description du système actuel de calcul des coûts et du résultat	35
5.1 Les outils de l'analyse et l'organisation de la gestion.....	35
5.1.1 Au niveau du service transit	35
5.1.2 Au niveau de la comptabilité générale	36
5.1.3 Au niveau de la comptabilité matière	36
5.1.4 Au niveau du laboratoire et la siroperie	36
5.1.5 Au niveau du service commercial	36
5.1.6 Au niveau du contrôle de gestion.....	36
5.2 Le traitement et l'affectation des charges.....	37
5.2.1 Au niveau de la comptabilité générale (répartition primaire)	37
5.2.1.1 Le traitement des charges	37
5.2.1.2 L'affectation des charges.....	37
5.2.1.2.1 Lors de l'entrée en entrepôt (matières sous-douanes).....	38
5.2.1.2.2 Lors de la mise à la consommation	39
5.2.2 Au niveau du contrôle de gestion	40
5.2.2.1 Le retraitement des charges affectées (répartition secondaire)	41
5.2.2.1.1 La prise en compte des charges de la période « OD analytiques »	41

5.2.2.1.2 Les traitements spécifiques	41
5.3 L'imputation des charges aux coûts	42
5.3.1 La détermination du coût matière (charges directes)	42
5.3.2 Les autres charges de production	42
5.3.3 Les charges commerciales et marketing.....	42
5.3.4 Les frais généraux	42
5.4 La détermination du coût de revient.....	43
5.4.1 La valorisation des stocks de produits finis : CMUP de fin de période	43
5.4.2 La détermination du résultat de la période	43
5.5 Critiques du système	44
Conclusion partielle.....	45
Chapitre 6 : La conception du système des sections homogènes et la détermination du coût complet	46
6.1 Le diagnostic fonctionnel et détermination des coûts pertinents	46
6.1.1 Identification des fonctions	46
6.1.2 Définition des éléments devant faire l'objet d'un suivi comptable analytique	46
6.2 Découpage en centres d'analyse et définition de leur unité d'œuvre	47
6.2.1 Les centres de structure	47
6.2.1.1 Le centre administratif	47
6.2.1.2 Le centre de financement	47
6.2.2 Les centres auxiliaires	48
6.2.2.1 Le centre énergie	48
6.2.2.2 Le centre entretien.....	48
6.2.3 Les centres principaux.....	48
6.2.3.1 Le centre approvisionnement	48
6.2.3.2 Les centres de production.....	49
6.2.3.3 Le centre distribution	49
6.3 La modélisation du système comptable analytique.....	50
6.3.1 Plan comptable et nomenclature des sections analytiques	50
6.3.1.1 Les sections analytiques spécifiques	50
6.3.1.2 Les autres sections analytiques	50
6.3.2 La rédaction des procédures de la Comptabilité Analytique.....	51
6.4 Le traitement des charges de la CAGE (la répartition primaire).....	51

6.4.1 Les charges directes.....	51
6.4.2 Les charges indirectes	51
6.5 La détermination des coûts et du résultat analytique	52
6.5.1 Le coût d'achat et inventaire permanent	52
6.5.1.1 La composition du coût matière	52
6.5.1.2 L'Inventaire permanent des stocks (PEPS).....	53
6.6 Le coût de production et inventaire permanent	53
6.6.1 L'affectation des charges directes	53
6.6.2 La répartition des charges indirectes (répartition secondaire).....	53
6.6.3 La gestion des stocks de produits finis.....	54
6.7 Le Coût de revient et l'imputation des coûts hors production	54
6.8 Le résultat analytique d'exploitation de la période	55
6.8.1 Le tableau de concordance du résultat analytique d'exploitation	56
6.8.2 Avantages et limites du système basée sur les centres d'analyse.....	57
6.8.3 Recommandations et perspectives.....	58
Conclusion.....	58
Conclusion Générale	60
ANNEXES.....	61
Bibliographie.....	70

Introduction Générale

L'activité économique interne au Sénégal, mesurée par l'indice général d'activité (IGA), hors agriculture et administration, a enregistré au mois d'août 2009 un repli de 4,3 %, en variation mensuelle, du fait d'une baisse généralisée observée dans l'ensemble des secteurs conformément à la note mensuelle de conjoncture de la Direction de la Prévision et des Etudes Economiques (DPEE). Les secteurs secondaire et tertiaire ont enregistré un recul respectif de 4,7 % et 3,8 %. En outre, la base économique du pays reste fragile en raison d'une faible diversité des activités, d'un tissu industriel peu développé et d'une dépendance importante vis à vis de l'agriculture.

Le secteur secondaire représente 21,7 % du Produit Intérieur Brut (PIB). L'industrie agro-alimentaire représente une part importante du tissu industriel en terme de chiffre d'affaire. Avec ses huileries, ses unités de décorticage des arachides et du riz, sucreries, conserveries industrielles, usines de transformation des produits de la mer et brasseries, elle se taille une part importante. Toutefois, la DPEE prévoit une stabilité et une croissance économique globale de 1,5 % fin d'année. (Source note mensuelle n° 31 août 2009 DPEE)

Cependant pour être en phase avec cet objectif de croissance, les entreprises se doivent d'être compétitives pour conserver leur part de marché, l'améliorer et créer de la valeur ajoutée. Cette attention sur la performance permet de gérer l'avenir car dans un monde compétitif seules les entreprises les plus performantes survivent, les moins performantes disparaissent à terme.

Selon Henry Fayol (1919) : « Gérer, c'est prévoir ; prévoir c'est déjà supputer l'avenir et le préparer ; prévoir c'est déjà agir ». De ce fait, toute entreprise pérenne devrait mettre en place un système de gestion en vue de prendre des décisions qui l'engagent dans le présent et le futur.

L'entreprise constitue un système piloté par des organes de direction qui fixent les objectifs à atteindre et choisissent l'outil de gestion à mettre en place pour la collecte, le traitement et l'établissement des états périodiques de gestion. Selon l'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises des états partis de l'espace OHADA en son article 2 : « Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité dite comptabilité générale, les entreprises soumises aux dispositions du droit commercial, les entreprises publiques et parapubliques, d'économie mixte, les coopératives et plus

généralement, les entités produisant des biens et services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique ». FILIGA & al. (2002 : 601)

Cet article rend la comptabilité générale obligatoire pour toutes les entreprises privées. Elle remplit plusieurs missions essentielles et fournit des informations d'ordre financiers aux tiers qui sont en relation avec l'entreprise (associés, fournisseurs, clients, salariés, établissement financiers, Etat, organismes sociaux...). Sa finalité est de produire :

- un bilan à une date donnée, état du patrimoine de l'entreprise, qui permet aux tiers d'apprécier sa pérennité, sa capacité à rembourser ses dettes et de connaître le résultat de l'exercice ;
- un compte de résultat, résumé de l'activité de l'entreprise pendant douze mois, qui permet d'expliquer la formation du résultat de l'exercice en récapitulant les revenus de l'exercice (produits) source d'enrichissement et les coûts (charges) sources d'appauvrissement. Il permet aux tiers d'apprécier la rentabilité de l'entreprise ;
- le tableau financier des ressources et des emplois ;
- l'annexe, composée d'une suite de tableaux, dont l'objectif est d'expliquer le contenu du bilan et du compte de résultat.

C'est une source d'informations financières utiles pour la gestion de l'entreprise et permettant d'établir les états de synthèse.

En considérant, le secteur de la Brasserie au Sénégal notamment la société Africa Investissement Sénégal (AIS), l'analyse du système de gestion existant fait ressortir le rôle prépondérant que joue le service de la comptabilité générale. Les dirigeants y recueillent les informations pour ensuite les traiter sous forme de fichiers modélisés en vue de déterminer les coûts de revient des produits fabriqués.

Aujourd'hui, face à l'évolution de la concurrence, la crise financière et le coût élevé des facteurs de production, la tenue d'une comptabilité générale s'avère insuffisante et inadaptée pour mesurer les indicateurs de performances. Les informations fournies par celle-ci ne permettent pas aux organes de commande de prendre des décisions relatives à la structure des coûts, à l'évolution des marchés et à la rentabilité des produits fabriqués. Au regard de la seule comptabilité générale il serait difficile de :

- calculer les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise et d'en contrôler leur rendement ;
- de définir les bases d'évaluation de certains éléments du bilan ;
- prévoir les charges et les produits d'exploitation ;
- situer les responsabilités quant au résultat obtenu.

L'amélioration du système de gestion existant à AIS s'impose, surtout qu'elle évolue dans un environnement industriel où les indicateurs de performances sont de véritables clignotants.

Un système de gestion fiable mis en place parallèlement à la comptabilité générale fournira aux instances de contrôle des informations pertinentes sous la forme de coûts et résultats. Il permettra de fournir aux décideurs des informations :

- fiables (qui ne demandent plus à être vérifiées) ;
- pertinentes (qui répondent aux besoins de chaque responsable) ;
- cohérentes (qui correspondent à la fonction, à la responsabilité du responsable).

La vie économique est constituée principalement de deux actes fondamentaux : la production et la consommation. Ces deux actes sont indissociables puisque que l'action de produire a pour but de mettre le bien produit à la disposition des individus pour le consommer. Cette production est réalisée grâce à la combinaison de facteurs de production (le capital, le travail, les matières premières et autres).

Cependant, la bonne gestion de ces facteurs de production et la vente des produits fabriqués doivent permettre la réalisation des bénéfices, d'où la nécessité de pouvoir déterminer périodiquement le résultat de l'entreprise qui ne pourra être suivi qu'à travers un instrument relativement précis : la comptabilité de gestion.

L'entrepreneur prend à tout moment des décisions qui orientent l'activité et modifient souvent les conditions de vie de l'entreprise. Il est donc très important d'apporter au « décideur » des informations complémentaires économiques significatives, libérées des contraintes de la comptabilité générale, et adaptées aux besoins. Le système d'informations doit tenir compte, en permanence :

- de l'évolution de l'entreprise (conditions d'exploitation internes) ;
- de l'évolution de l'environnement (conditions d'exploitation externes) ;

- des besoins d'information exprimés par les divers responsables.

Il est dynamique et adaptable ; c'est la comptabilité analytique qui jouera ce rôle de système « vivant ». DEPREZ & al. (1992 : 12)

Diverses méthodes sont utilisées par la CAGE : le coût complet, les coûts partiels, les coûts par activité ou ABC. Cependant, pour la première approche de la maîtrise des coûts, nous avons retenu la méthode du coût complet basée sur les sections homogènes d'où notre thème : « la conception d'une comptabilité analytique de gestion par la méthode des sections homogènes : Cas de Africa Investissement Sénégal »

Nous nous posons la question de savoir quel sera l'impact de la conception d'une comptabilité analytique de gestion par la méthode des sections homogènes dans le pilotage de la brasserie? Ce qui nous amène à savoir :

- quel est l'intérêt d'une comptabilité analytique de gestion basée sur les sections homogènes ?
- quels sont les préalables pour sa mise en place ?
- quels sont ses outils ?
- quel est la structure des coûts dans la détermination du résultat analytique ?

La mise en place d'une CAGE au sein de la société AIS s'avère nécessaire et a pour objectif principal d'aider la direction à une gestion efficiente des facteurs de production.

En outre, les objectifs secondaires sont entre autres de :

- mettre en place un système de collecte d'informations, centralisé au niveau du contrôle de gestion ;
- connaître la composition des coûts de revient des produits fabriqués ;
- aider à la fixation du prix de vente ;
- et enfin établir la concordance du résultat analytique avec celui de la comptabilité générale.

Cependant, pour l'atteinte de ces objectifs, le système d'information de l'entreprise serait mis à contribution. Le contrôle de gestion dans une entreprise présente deux composantes très importantes :

- la composante information, c'est à dire un bon système d'information ;
- la composante animation, c'est à dire l'action sur les comportements. GODENER & al. (2009)

Nous allons étudier la composante information de sorte à élaborer un modèle de traitement des informations de gestion pour faciliter le calcul des coûts.

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes aidera à :

- répondre efficacement à la concurrence et garantir une meilleure flexibilité de l'entreprise aux besoins du marché (prix de vente, positionnement des produits) ;
- contribuer au découpage des principales fonctions de AIS en centres de responsabilités intégrés au réseau analytique;
- la mise en œuvre d'un plan comptable analytique qui servira d'outil de gestion et permettra de renseigner efficacement le système d'information.

Par ailleurs, le résultat de ce travail sera un cadre de référence pour les dirigeants de la brasserie Africa Investissement Sénégal (AIS).

Pour les stagiaires du CESAG ou les managers, cette étude contribuera d'avantage à l'étude de la comptabilité analytique d'une brasserie. Pour nous, auteur de la présente étude, l'intérêt serait de concilier la théorie à la pratique dans les domaines liés à notre thème.

Pour mener à bien cette étude, nous aborderons dans une première partie, à travers une revue de littérature les techniques de bases de la comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes ainsi que la méthodologie de conception.

La deuxième partie sera réservée à la présentation de la brasserie Africa Investissement Sénégal suivi de la description du système actuel de calcul des coûts en vu d'y apporter des améliorations.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIE D'APPROCHE

Introduction

Pour le Conseil National de la Comptabilité en France (1982) « contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive ». Conception partagée par BOISVERT (1991 : 30) qui prend le contrôle de gestion au sens de direction, de conduite, de maîtrise, de production d'informations pertinentes nécessaires à la prise de décision.

La comptabilité de gestion ou comptabilité de management est un système d'information qui vise l'analyse des charges dans l'optique du calcul de la notion de coût. Pour BOUQUIN (2005 : 6) en citant CLARK (1923 : 236), il y'a dix (10) utilisations possibles de la comptabilité de gestion :

- aider à la détermination du prix de vente des biens vendus par l'entreprise ;
- aider à fixer la limite des baisses de prix ;
- déterminer les produits les plus profitables et ceux qui créent un déficit ;
- contrôler les stocks ;
- définir la valeur des stocks ;
- tester l'efficacité des différents processus ;
- contrôler l'efficacité des différents départements de l'organisation ;
- détecter les pertes, les gaspillages et les chapardages ;
- séparer le coût de la sous-activité du coût productif ;
- assurer la cohérence avec les états financiers.

En clair, la comptabilité de gestion englobe le contrôle de l'activité dans son ensemble jusqu'à la présentation des états financiers de synthèse. L'analyse des charges et des coûts s'imposent donc aux gestionnaires par l'utilisation de la comptabilité analytique.

Dans un premier chapitre, nous aborderons quelques aspects fondamentaux de la comptabilité analytique et du traitement des charges. Le second chapitre sera consacré à la mise en œuvre de la méthode des sections homogènes et ses éléments caractéristiques. Et enfin, le chapitre trois englobera la méthodologie de conception pour la détermination du coût complet basée sur les sections homogènes.

Chapitre 1 : La comptabilité analytique de gestion : le traitement des charges par la méthode des sections homogènes

Le contrôle de gestion consiste à prévoir et à coordonner un ensemble d'actes par l'utilisation efficace et efficiente des ressources mises à disposition, et à analyser les raisons des écarts observés. Il est important pour les entreprises car il englobe un ensemble de procédures et des systèmes d'information dans lequel l'on retrouve la comptabilité analytique.

1.1 Définition et objectifs de la comptabilité analytique

Avant d'aborder les aspects relatifs à la méthode des sections homogènes, nous tenterons de définir la comptabilité analytique et de présenter ses objectifs.

1.1.1 Définition

La comptabilité analytique peut être conçue comme une fonction spécialisée de la comptabilité en général. Elle exploite les informations issues de la comptabilité générale dans le but soit d'interpréter la gestion au cours d'une période révolue, soit de préparer pour l'avenir des décisions pertinentes. Sa double vocation se trouve ainsi définie : d'une part, elle s'inspire d'une attitude critique à l'égard du passé ; d'autre part, elle « formalise » des choix rationnels. <http://cejee24.monbloguebranchez-vous.com/>

Pour MIKOL (1997 : 12), la comptabilité analytique dénombre les différents éléments de coûts, traduira les relations entre ces éléments et les variations du volume de production, mesurera leur incidence sur le résultat et guidera en conséquence l'élaboration d'une politique rationnelle.

1.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique

Selon GUEDJ & al. (1998 :132), la comptabilité analytique est un instrument de gestion interne à l'usage des dirigeants qui a pour objectifs :

- le calcul des coûts et l'analyse du résultat ;
- les prévisions et le contrôle des coûts ;
- l'aide à la prise de décision

Cependant, l'atteinte de ces objectifs requiert la mise en place d'un système de coût pour le traitement des informations issues de l'organisation. Ainsi pour MEVELLEC (2005 : 9), la mise en place d'un système s'articule autour de trois objectifs :

- la gestion des ressources internes ;
- le dialogue avec l'environnement ;
- l'orientation des comportements ;

Parmi les trois modèles de système existent (coût complet, coût direct et coût à base d'activités), nous avons celui du coût complet basé sur la méthode des sections homogènes.

1.2 La méthode des sections homogènes

L'organisation de la comptabilité analytique doit être adaptée aux particularités structurelles de l'entreprise. Cependant, selon que l'activité de l'entité soit industrielle ou commerciale, un modèle type de calcul des coûts doit être mis en place.

Selon DEPRez & al. (1994:29), deux schémas contribuent à mettre en évidence l'organisation de la comptabilité analytique et l'ajustement des calculs de coûts aux différences structurelles des entreprises :

- un schéma technique présente le processus d'acheminement des flux physiques et les coûts assortis à chacune de ses étapes ; Cf. annexe 1. page 60
- un schéma de réseau analytique présente le processus de comptabilisation analytique.

1.2.1 Présentation de la méthode

La méthode des centres d'analyse correspond à une technique d'enregistrement des charges qui, par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation, permet d'incorporer dans les coûts, la totalité des charges indirectes à prendre en compte au stade auquel on se situe, et d'aboutir en final à la connaissance du coût de revient complet des produits livrés par l'entreprises. GERVAIS (2005 : 55)

De manière pratique, le traitement des charges par la mise en œuvre de cette méthode s'effectuera en quatre étapes à savoir :

- l'affectation des charges directes ;
- la répartition des charges indirectes entre les divers centres d'analyse ;
- le traitement des cessions de prestations entre centres d'analyse ;
- l'imputation des charges des centres d'analyse aux différents coûts des produits ou commandes. GERVAIS (2005 : 55)

1.2.2 Le traitement des charges

La comptabilité Analytique ne se contente pas de reprendre telles quelles les charges de la comptabilité générale. Les comptes annuels sont établis en application des principes et conventions comptables dont certains peuvent se révéler non pertinents pour les besoins de la comptabilité de gestion. Certaines charges seront écartées du calcul des coûts. SAADA & al. (2005 : 22).

Nous distinguerons trois types de charges traitées dans la méthode de détermination des charges incorporées aux coûts. Ce sont :

- les charges incorporables (CI) ;
- les charges non incorporables (CNI) ;
- et les charges supplétives (CS).

1.2.2.1 Les charges incorporables

Les CI sont celles qui constituent le coût de revient et qui ont une relation logique avec la réalisation des produits jusqu'à la vente. GUEDJ & al. (1998 : 137)

Elles sont prises en compte à la fois par la comptabilité générale et par la CAGE.

Exemple : les achats de matières premières, les frais du personnel

Il peut arriver que « parmi les charges incorporables, certaines soient prises en compte par la comptabilité analytique pour un montant différent de celui enregistré en comptabilité générale (ce sont les charges dites calculées de substitution). Le coût complet calculé de cette manière sera qualifié de « coût complet économique. GERVAIS (2005 : 50)

Parmi les charges incorporées aux coûts, on distingue les charges directes et les charges indirectes.

1.2.2.1.1 Les charges directes

Une charge est dite directe lorsqu'elle se rapporte immédiatement, sans calcul ou traitement préalable au coût d'un produit ou d'une activité donnée. On l'affecte directement en totalité à ce coût. FAYE (2006 : 25).

Ce sont généralement les matières premières c'est-à-dire les produits servant à la fabrication d'un produit fini, la main d'œuvre directe (MOD) notamment les salaires et autres charges de personnes affectées aux travaux spécifiques d'approvisionnement, de production ou de distribution.

1.2.2.1.2 Les charges indirectes

Les charges indirectes relatives à un objet de coût sont celles en relation avec cet objet de coût, mais pour lesquelles cette relation ne pourrait être précisée sans que son coût soit prohibitif. HORNGREN & al. (2006 : 15)

Ces charges ne sont ni liées au coût d'un seul produit ni à un seul objet de coût. Elles concernent plusieurs coûts. Leur traitement nécessite une répartition préalable avant qu'elles soient imputées aux coûts d'un produit ou d'un objet de coût déterminé.

Exemple : la main d'œuvre indirecte (M.O.I), les charges de l'administration, du service d'entretien, électricité (en l'absence de compteur divisionnaire).

1.2.3 Les charges non incorporables

Les CNI sont des charges effectives prises en compte par la comptabilité générale, mais dont la comptabilité analytique fait abstraction. GUEDJ & al. (1998 : 137)

Elles ne sont pas liées à la fabrication d'un produit et ne seront donc pas incorporées aux coûts des stocks. Ce sont :

- les charges qui ne figurent pas dans la classe 6 : les pertes et profits exceptionnels ; les pertes sur exercices antérieurs ;
- les charges qui constituent directement ou indirectement des prélèvements sur les bénéfices : impôts sur les bénéfices (classe 8) ;

- les charges qui bien que figurant dans la classe 6, ne relèvent pas directement de l'exploitation normale courante (prélèvement sur stocks, dons et libéralités...).

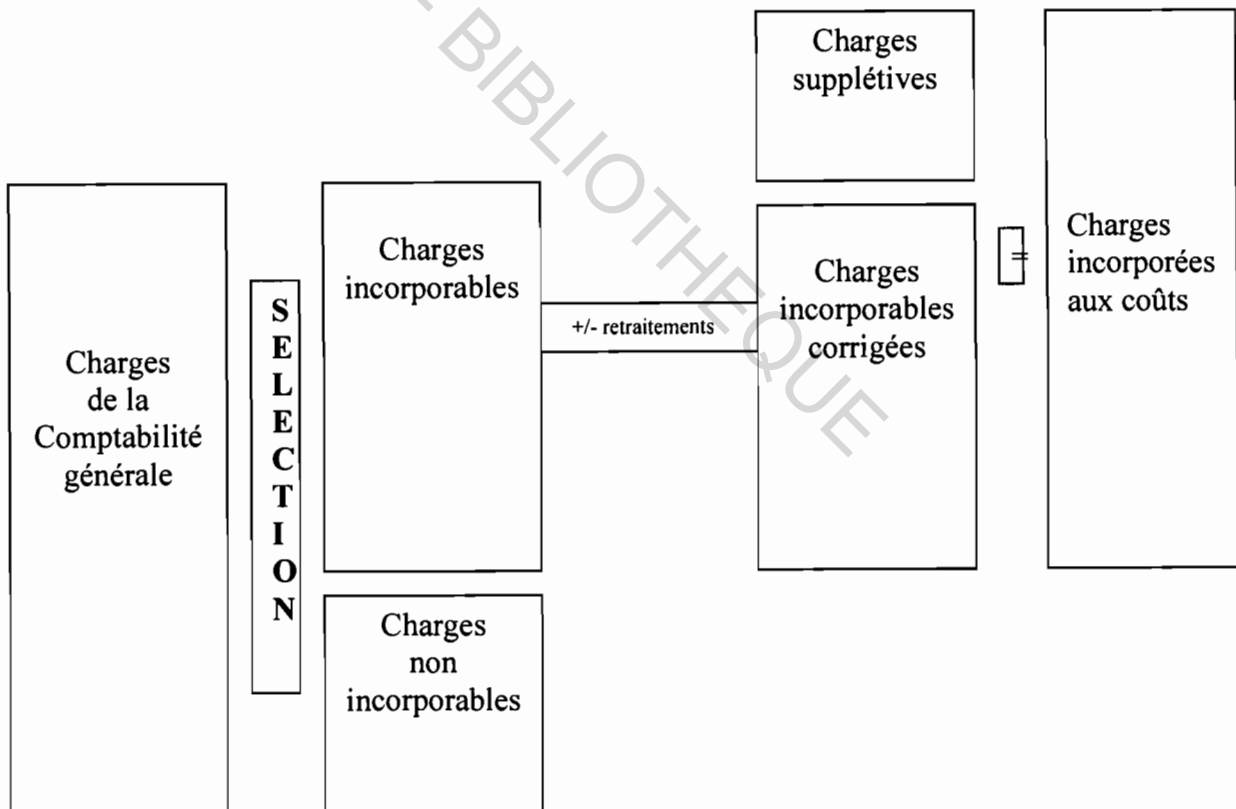
1.2.4 Les charges supplétives

Les charges supplétives correspondent à des consommations de biens et services auxquelles la comptabilité générale ne reconnaît pas le statut de charges pour des raisons juridiques ou fiscales, et qui pourtant représentent la rémunération de facteurs concourant au bon fonctionnement de l'entreprise. BOULOT & al. (1979 :15)

Elles sont de deux types :

- La rémunération des capitaux propres seulement qu'en cas de bénéfices ;
- La rémunération du travail de l'exploitant pour les entreprises dont l'exploitant n'est pas salarié (entrepreneur seul, associés des sociétés en nom collectif).

Figure 1 : La méthode de détermination des charges incorporées.



Source : GRANDGUILLOT & al (2008 : 35)

Conclusion partielle

Au regard de ce premier chapitre la comptabilité analytique peut être perçue comme un outil indispensable dans la détermination du coût de revient des produits ou services de l'entreprise. Elle requiert donc la mise en place d'un système de coût pour le traitement des charges. Notamment celui des sections homogènes qui permettra le découpage de l'entreprise en plusieurs centres d'analyse.

La méthode des centres d'analyse correspond à une technique d'enregistrement des charges qui, par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation, permet d'incorporer dans les coûts, la totalité des charges indirectes. De manière pratique, le traitement des charges par la mise en œuvre de cette méthode s'effectuera en quatre étapes à savoir :

- l'affectation des charges directes ;
- la répartition des charges indirectes entre les divers centres d'analyse ;
- le traitement des cessions de prestations entre centres d'analyse ;
- l'imputation des charges des centres d'analyse aux différents coûts des produits ou commandes.

Chapitre 2 : La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes

La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes ou centres d'analyse requiert le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité hiérarchisés. On distinguera donc les centres principaux des centres auxiliaires pour la détermination du coût du produit ou du service.

2.1 La détermination des centres d'analyse

Un centre d'analyse correspond à une division de l'unité comptable de l'entreprise où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés. LOCHARD (1998 : 13)

Les charges en question doivent être rapportées à une unité commune dite « unité d'œuvre » qui permet de mesurer et d'imputer la part des frais de chaque centre qui se rapporte à tel ou tel coût de produit. On distingue du point de vue du traitement comptable deux catégories de centres d'analyse :

- les centres principaux (ou sections d'exploitation) ;
- les centres auxiliaires (ou sections de gestion).

2.1.1 Les centres principaux

Ils correspondent aux centres dont les charges peuvent être imputées directement aux coûts des produits ou commandes. MELYON (2004 :30)

Leurs activités concourent aux trois phases du cycle d'exploitation (approvisionnement, production et distribution dans le cas d'une entreprise industrielle).

2.1.2 Les centres auxiliaires

Ce sont des centres qui cèdent leurs prestations à d'autres centres principaux ou auxiliaires et sont parfois appelés « centre de gestion ». MELYON (2004 :30)

Leurs activités consistent à gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise (gestion du personnel, du matériel et des bâtiments, gestion financière et administrative). Ils assurent essentiellement des fonctions de coordination et d'organisation interne à l'entreprise.

2.2 L'utilisation des clés de répartition

La clé de répartition est un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classées par nature) entre les différents centres d'analyses. BURLAUD & al. (2003 :26)

Elle est utilisée en amont des unités d'œuvre. Ce procédé est basé sur une analyse des relevés statistiques ou des raisonnements techniques et économiques appropriés.

L'utilisation des clés de répartition permet le déversement des charges indirectes des centres auxiliaires dans les centres principaux.

2.3 La détermination de l'unité d'œuvre (UO) ou l'assiette de frais

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse et permet de :

- évaluer le coût de cession de centre à un produit (nombre UO consommé par chaque produit) : coût de l'unité d'œuvre x nombre d'unité d'œuvre
- estimer la performance d'un centre : activité, rendement

Pour CAUSSE (1993 :13), l'unité d'œuvre à retenir est l'unité physique produite dans le centre considéré...A défaut, on retient généralement le franc d'achat ou le franc de vente respectivement dans les centres approvisionnement et de vente. Ce n'est que faute de pouvoir retenir l'un de ces indicateurs que l'on recourra, pour chaque centre considéré, à l'unité physique d'un facteur de production.

Les termes « unités d'œuvre et coût d'unité d'œuvre » se rapportent essentiellement aux unités physiques. Lorsqu'il s'agit d'unité d'œuvres monétaires, on utilise le terme « taux de frais » en lieu et place de coût d'unité d'œuvre.

2.4 Le tableau de répartition des charges indirectes

Selon GERVAIS (2005: 61), le calcul de répartition des charges indirectes se présente sous la forme d'un tableau à double entrée :

- en ligne, les charges indirectes par nature à répartir ;
- en colonne, les centres d'analyse.

Le traitement des charges indirectes s'effectuera en trois phases :

- la répartition primaire ;
- la répartition secondaire ;
- le calcul des unités d'œuvre.

2.4.1 La répartition primaire

Elle a pour objectif de saisir l'ensemble des charges indirectes dans les différents centres d'analyse. La somme des charges regroupées dans un centre représente le coût du centre considéré. CUYAUBERE & al. (2004 :133)

2.4.2 La répartition secondaire

Elle a pour objectif de répartir les charges des centres auxiliaires vers les centres principaux. CUYAUBERE & al. (2004 :134)

Cette ventilation se fait par le transfert de charges avec ou sans réciprocité entre les centres auxiliaires. En effet, certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires soit sans réciprocité, soit de manière réciproque. Les incidences sont les suivantes :

- le coût total de chaque centre principal est égal au total de la répartition primaire augmenté de la quote-part reçue du ou des centres auxiliaires.
- après la répartition secondaire, les centres auxiliaires ont un solde égal à zéro, leur montant ayant été réparti dans les centres principaux.

2.4.3 Le calcul des unités d'œuvre

Il précède l'imputation des charges indirectes des centres d'analyse aux coûts des produits. C'est une unité de travail effectuée dans ce centre. Elle est mesurée en quantité UO physique pour les centres d'analyse principaux ou en valeurs monétaires (Taux de frais) pour les centres de structure. GRANDGUILLOT (2008 :46)

Ainsi, après avoir déterminé la nature et le nombre d'unité d'œuvre, on calculera le coût de l'unité d'œuvre.

2.4.3.1 Le coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais

Selon GERVAIS (2005: 67), le coût de l'UO ou le taux de frais d'un centre est le résultat du rapport entre le coût total du centre pour une période et le nombre d'unités de mesure fourni par le centre pour la même période. Les calculs sont les suivants :

- Coût de l'unité d'œuvre = Coût du centre / Nombre d'unités d'œuvre
- Taux de frais = [Coût du centre / Valeur de la base choisie] x 100

2.4.3.2 La détermination du coût indirect à imputer aux coûts

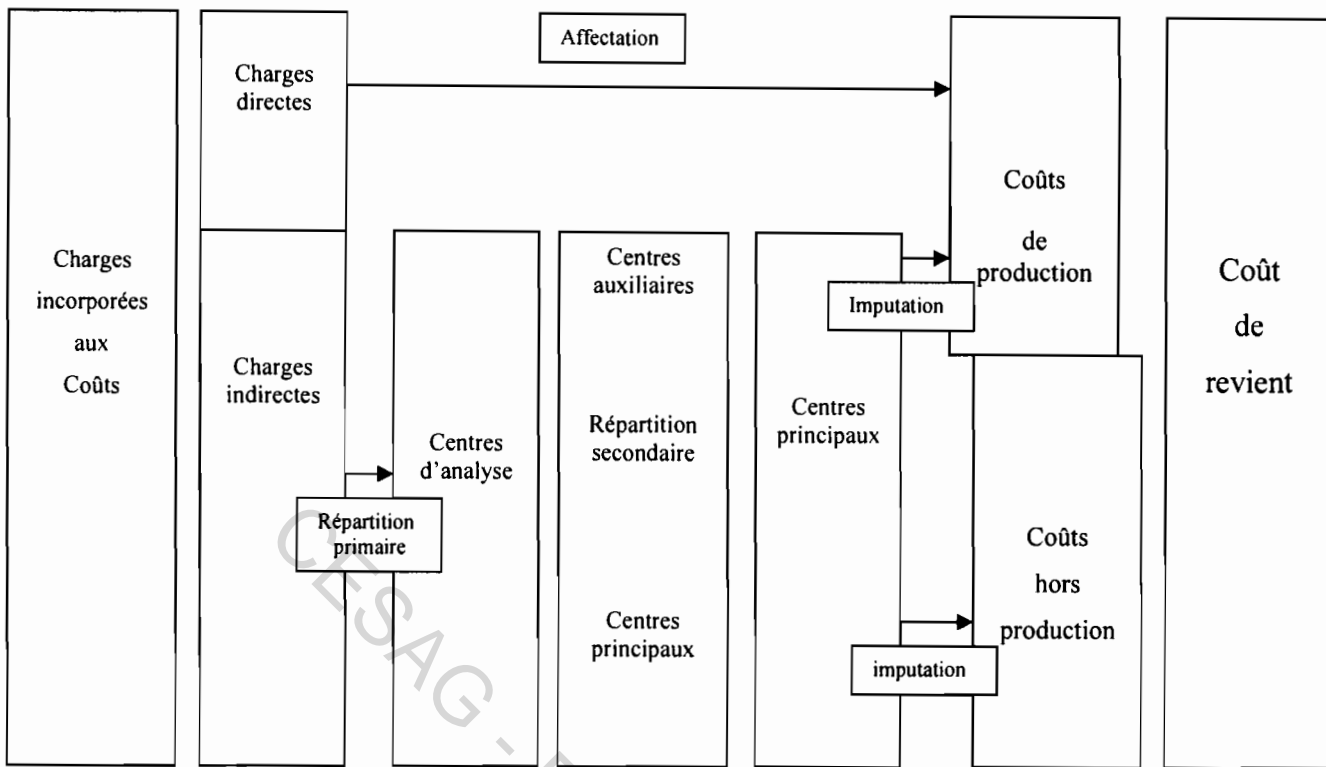
Le coût de chaque centre d'analyse est imputé aux coûts des produits en allouant à chacun de ceux-ci le coût des unités d'œuvre consommées par le produit ou le service concerné. On a : Coût à imputer qui est égal au produit :

- Coût de l'unité d'œuvre x Nombre d'unité d'œuvre
- Valeur de la base choisie x Taux de frais /100

Les coûts à imputer une fois déterminés permettent de calculer la valeur des charges indirectes à considérer aux différentes phases du cycle d'exploitation de sorte à obtenir le coût de revient complet des produits. GRANDGUILLOT (2008 :46)

La mise en œuvre de la méthode des centres homogènes peut être résumée par la figure 2 de la page suivante :

Figure 2 : La méthode des centres homogènes



Source : DEPREZ & al. (1994 :72)

2.5 La détermination du coût complet et du résultat

Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui être rapporté par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation.

La méthode de calcul du coût complet est en d'autres termes une méthode de calcul du coût de revient des produits d'une entreprise durant une période donnée. Ce calcul intègre l'ensemble des charges supportées durant le processus de fabrication et de distribution du produit. Les différentes phases de l'activité d'une entreprise industrielle conduisent à calculer le coût d'achat (CA), le Coût de production (CP) et le coût de revient (CR).

La méthode du coût complet répartie les différentes charges incorporables aux coûts en deux catégories :

- les charges directes : directement affectées aux coûts des produits, car la consommation de ces charges par chaque type de produit est connue ;
- les charges indirectes : regroupées dans les centres d'analyse avant d'être réparties aux coûts des produits à l'aide des clés de répartition

2.5.1 Le coût d'achat

Le coût d'achat des marchandises où matières premières achetées exprime tout ce que celles-ci ont coûté jusqu'à leur mise en stock. KHOUATRA & al. (1997 : 29)

Il correspond à la première phase du cycle d'exploitation et se situe en amont de la hiérarchie des coûts complets. Nous avons :

$$\begin{aligned} \text{Coût d'Achat} &= \text{Prix d'Achat} + \text{Charges directes d'achat} \\ &+ \text{Charges Indirectes d'achat} \end{aligned}$$

2.5.2 Le coût de production

Le coût de production ne concerne que les entreprises réalisant des opérations de transformation pour produire des biens et services. Ils correspondent à la phase de fabrication du cycle d'exploitation. Sa structure dépend de la complexité du processus de fabrication en fonction. Il est composé du coût d'achat des matières et fournitures consommées et de l'ensemble des autres charges directes (coût de la main d'œuvre directe) et indirectes (charges indirectes de production) engagées par l'entreprise pour produire des biens et services et les amener dans l'état et le lieu où ils se trouvent. SAADA & al. (2005 : 31)

La connaissance des différents coûts complets de production pour une période et l'étude de leur évolution dans le temps permettent d'apprécier les conditions internes d'exploitation de l'entreprise et d'aider à prendre des décisions relatives à l'organisation de la production (production en interne, sous-traitance, modes de fabrication...).

2.5.3 Le coût de revient et sa structure

Le coût de revient d'un produit, d'un service ou d'une marchandise représente l'ensemble des coûts supportés durant le cycle d'exploitation jusqu'au stade final, coût de distribution inclus. GRANDGUILLOT & al. (2008 : 83)

Le coût de revient comprend :

- le coût de production du produit vendu ou service
- le coût hors production.

2.5.4 Les coûts hors production

Ils se situent à la sortie de l'entreprise pour le coût de distribution et en parallèle au cycle pour les autres frais (administration générale, gestion financière, autres frais à couvrir).

Les coûts hors production sont imputés uniquement aux coûts de revient et sont indépendants des coûts de production des produits vendus ou des coûts d'achat des marchandises vendues et ne modifient pas la valeur des stocks. On a donc :

$$\text{Coûts hors production} = \text{Coût de distribution} + \text{Autres coûts hors production}$$

Les coûts hors production sont calculés pour pouvoir les surveiller avec attention sur les différentes périodes de calculs car ils peuvent être le reflet d'une mauvaise gestion.

2.5.5 Utilité du coût de revient

Selon DEPREZ (1994 :159), le coût de revient une fois calculé concourt à :

- la fixation du prix de vente ;
- la détermination des résultats analytiques des objets de coût par comparaison avec leur prix de vente.

2.6 Le résultat analytique d'exploitation (RAE)

La détermination du résultat analytique d'exploitation est l'aboutissement de la méthode du coût complet. Cette méthode permet de dégager un résultat par objet de coût (produit, service, activité). Le résultat analytique d'un objet de coût est égal à la différence entre son prix de vente et son coût de revient. On a :

$$\text{RAE} = \text{Prix de vente} - \text{Coût de revient}$$

Pour GRANDGUILLOT (2008 :84), la mise en évidence des résultats analytiques permet :

- d'apprécier l'évolution de la rentabilité des produits ou de tout objet de coût ;
- d'orienter les ventes sur les produits les plus rentables ;
- de prendre des décisions nécessaires (révision des prix de vente, amélioration des conditions d'exploitation...)

Les RAE obtenus sur les produits ou commandes ne sont en fait que des résultats partiels. Il faut faire la sommation de ces résultats pour obtenir le résultat analytique global (RAG).

Nous avons :

$$\text{RAG} = \text{Somme des RAE par objet de coût}$$

2.7 La Concordance avec le résultat de la comptabilité générale

En fin de période, le résultat de la comptabilité analytique est différent de celui de la comptabilité générale. Certaines charges ou produits prise en compte par la comptabilité générale ont été négligées lors du calcul des coûts en comptabilité analytique et vice-versa. Le rôle de la concordance est de rapprocher ces deux résultats. Selon FAYE (2006 :46), les différences de traitement comptable sont de trois sortes :

- les différences d'incorporation ;
- les différences d'inventaire ;
- les différences d'imputation de charges.

2.7.1 Les différences d'incorporation

Ce sont les différences entre les valeurs enregistrées en comptabilité générale et celles prises en compte par la comptabilité analytique. Il s'agit :

- des charges non incorporables ;
- des charges supplétives ;
- des produits d'exploitation non incorporés.

2.7.2 Les différences d'inventaire

Ces différences sont dues aux écarts entre les quantités et les valeurs constatées en inventaire physique et celles constatées en inventaire permanent. Nous avons :

$$\text{Différence d'inventaire} = \text{Stock Final Réel (SFR)} - \text{Stock final théorique (SFT)}$$

2.7.3 Les différences d'imputation de charges

Elles sont dues aux arrondis de calculs et se retrouvent au niveau du tableau de répartition secondaire des charges indirectes. Ce sont les « frais résiduels de section ». Nous avons :

$$\text{Frais Résiduels de Section (FRS)} = [\text{Nombre UO} \times \text{Coût UO}] - \text{Total secondaire}$$

La prise en compte de ces différences, nous permet d'établir le compte de rapprochement pour la détermination du résultat net de la comptabilité analytique qui sera identique à celui de la comptabilité générale.

2.7.4 Le compte de rapprochement

Le résultat de la comptabilité générale peut être déterminé par le compte de rapprochement conformément au tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Le compte de détermination du résultat de la comptabilité générale

Eléments	Débit	Crédit
Résultat analytique global	< 0	> 0
Charges non incorporables	x	
Charges supplétives		x
Produit non incorporables		x
Différences d'inventaire négatives (surévaluation des stocks)	x	
Différences d'inventaire positives (sous-évaluation des stocks)		x
Différences de sous imputation des charges	x	
Différences de sur-imputation des charges		x
Résultat de la comptabilité générale	> 0	< 0
TOTAL	TD	TC

Source : FAYE (2006 : 47)

Conclusion partielle

La MSH est utilisée pour le traitement des charges incorporées dans l'optique de la détermination du coût complet des produits fabriqués ou services. Elle requiert donc le découpage de l'entreprise en sections. La section est donc considérée comme un département comptable dans lequel sont groupés, préalablement à leur imputation aux comptes de coûts, les éléments de coûts qui ne peuvent être affectés directement à ces comptes. La mise en œuvre s'effectue à travers une procédure scindée en trois étapes. Les charges sont d'abord réparties, ensuite ventilées entre les sections pour enfin être imputées aux coûts des produits par l'utilisation des clés d'imputation.

Chapitre 3 : La méthodologie de conception du système des sections homogènes

Pour mener à bien la conception du système d'une comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes, nous effectuerons un diagnostic interne de l'entité en vue de :

- faire une prise de connaissance générale ;
- cerner le cycle d'exploitation actuel ;
- faire une description du système actuel de calcul des coûts,
- et enfin aider à l'amélioration du système existant.

3.1 La prise de connaissance de l'entité et du cycle d'exploitation

3.1.1 La prise de connaissance de l'entité

La prise de connaissance générale est la première étape de notre travail. Elle nous permet de mieux comprendre la structure organisationnelle de l'entité et de faire ressortir ses particularités. La compréhension du système s'appuiera sur notre expérience au sein de la brasserie et aussi sur la documentation interne et externe, à savoir :

- l'organigramme structurel ;
- la documentation collectée sur les lois et règlements relatifs à l'entreprise et son secteur d'activité (statuts, les conventions collectives...);
- l'étude des rapports internes et externes (rapport du conseil d'administration, rapport des commissaires aux comptes et auditeurs externes, rapport d'activité périodique, notes de service, le manuel des procédures administratives et financières, les états financiers de synthèse...);
- les entretiens avec les responsables opérationnels ou fonctionnels pour une meilleure compréhension des particularités.

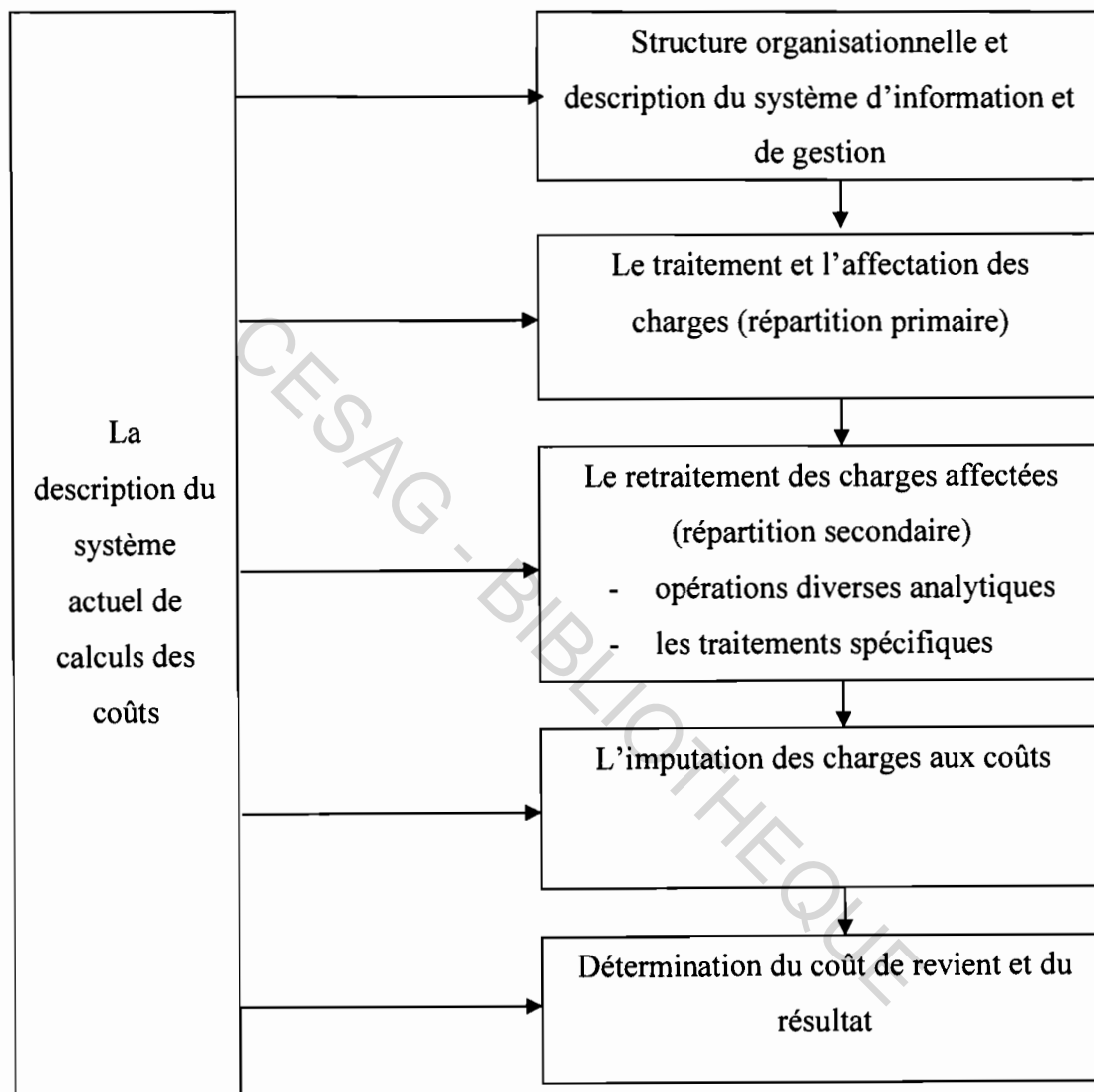
3.1.2 La compréhension du cycle d'exploitation

L'organisation de la comptabilité analytique doit être adaptée à l'activité, au processus de réalisation, à la spécificité structurelle de l'entreprise pour sa parfaite intégration dans le système d'information.

3.2 La description du système actuel de calcul des coûts

Cette phase est importante car elle nous permet de faire la description du système actuel de calcul des coûts et coûts de revient. Il s'articulera autour du modèle ci-dessous.

Figure 3 : La description du système actuel



Source : Nous-mêmes

La mise en œuvre du modèle d'analyse, nous fera ressortir l'analyse critique à savoir :

- quelle est la situation actuelle l'entreprise ?
- pourquoi est-elle ainsi ?
- et comment l'améliorer ?

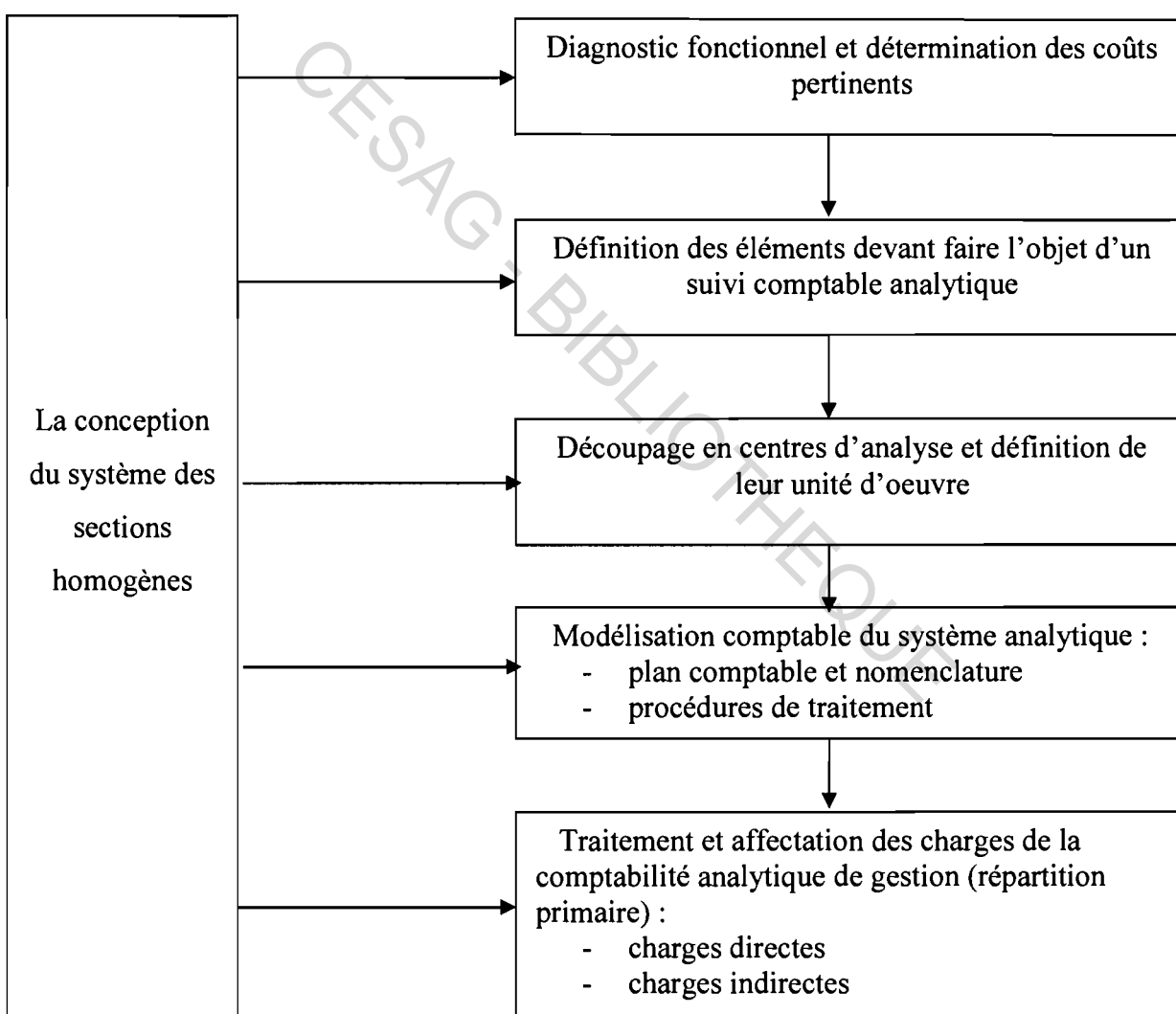
3.3 La méthodologie de conception du système des sections homogènes

L'amélioration du système actuel de calcul des coûts est la conséquence logique de la description du système actuel. La conception du système des sections homogènes se réalisera en trois grandes phases interdépendantes résumées ci-dessous :

3.3.1 Phase 1 : La conception du système de la comptabilité analytique de gestion

Elle est composée de quatre étapes indispensables pour la bonne marche du système des coûts (diagnostic fonctionnel, création des sections et traitement des charges).

Figure 4 : Les étapes de la conception du système des sections homogènes

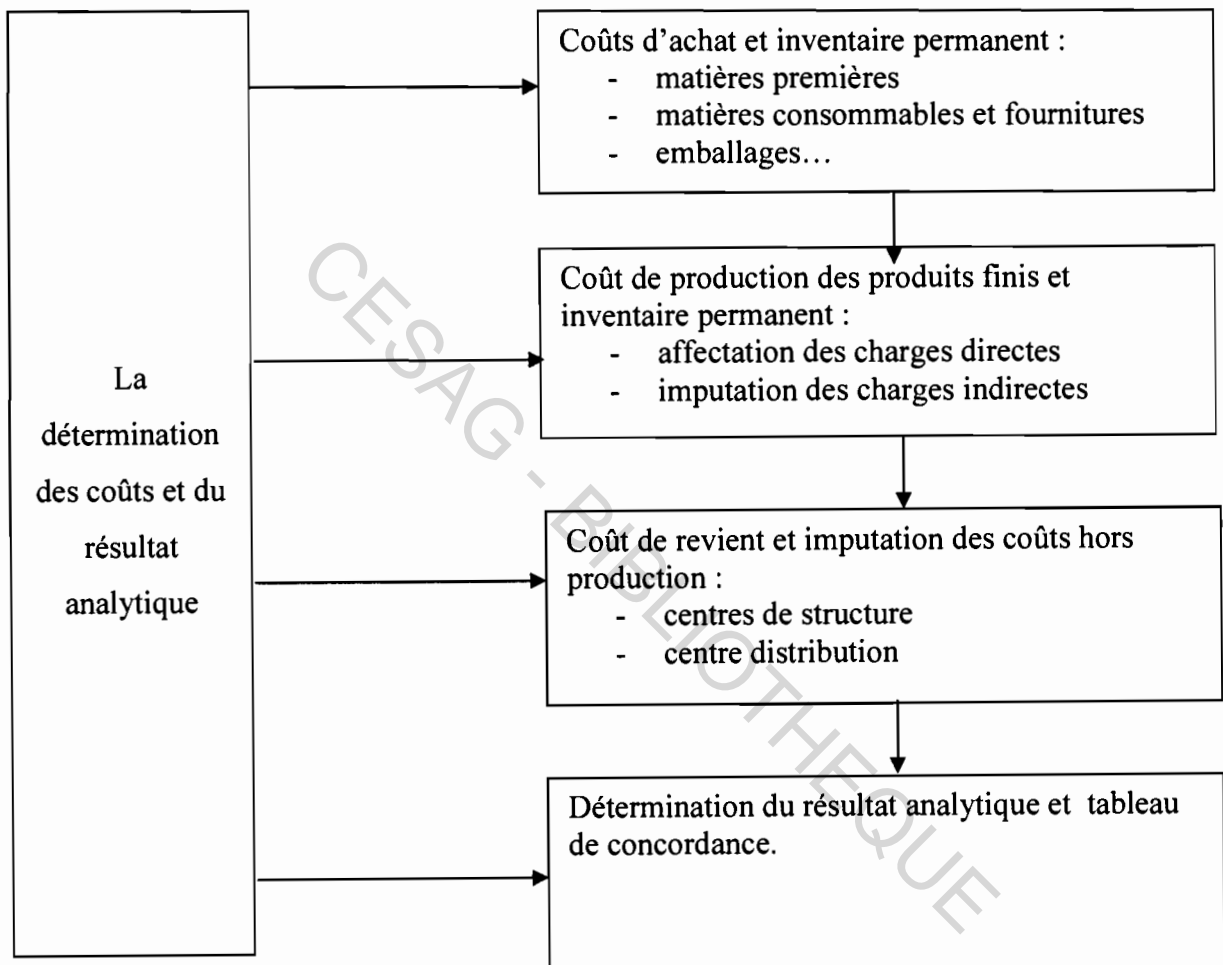


Source : Inspiré de GRANDGUILLOT (2008 : 42&96)

3.3.2 Phase 2 : La détermination du coût complet et du résultat analytique

C'est dans cette phase que tous les calculs sont effectués. Et ce, depuis la détermination des coûts d'achat en passant par la valorisation des stocks jusqu'à l'obtention du résultat analytique.

Figure 5 : Les étapes de la détermination des coûts et du résultat analytique



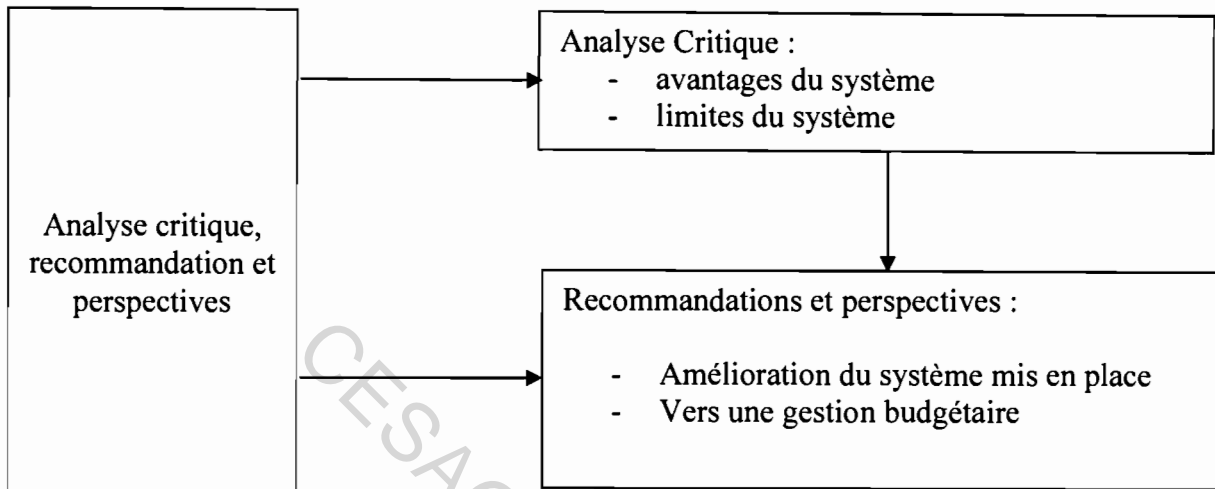
Source : Inspiré de GRANDGUILLOT (2008 : 42&96)

Une fois les coûts et résultats obtenus, nous les analyserons pour l'établissement du tableau de concordance avec la comptabilité générale.

3.3.3 Phase 3 : Analyse critique, Recommandations et perspectives

Cette phase fait ressortir les avantages et les limites du système pour la prise d'actions correctives et aussi pour son amélioration.

Figure 6 : L'évaluation du système des sections homogènes



Source : Nous-mêmes inspiré de GRANDGUILLOT (2008 : 42&96)

Conclusion

Au regard de cette première partie, nous pouvons dire que la comptabilité générale constitue un outil de gestion efficace mais s'inscrit dans un cadre réglementaire. Elle se trouve donc limitée dans la production d'informations relatives à la gestion des coûts et à une maîtrise des conditions internes d'exploitation au sein de l'entreprise. Ce qui ne permet pas par la suite une appréciation du coût de revient des produits et la compréhension du résultat d'exploitation. Un outil complémentaire doit être alors mis en place parallèlement à elle pour pallier à ses insuffisances et répondre aux besoins de prises de décisions : c'est la comptabilité analytique qui jouera ce rôle.

La revue de littérature nous a permis de mieux comprendre les objectifs et les éléments de base de la comptabilité analytique ainsi que la structure du coût complet. Ce qui nous a orienté dans la méthodologie de conception du système des sections homogènes. Elle sera développée dans la deuxième partie du mémoire après la présentation générale de la brasserie.

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUE : LA CONCEPTION DU SYSTEME DES
SECTIONS HOMOGENES

Introduction

La première partie, cadre théorique de l'étude nous a permis de conceptualiser la démarche méthodologique à adopter dans l'optique d'une amélioration du système de calcul des coûts existant. Mais la mise en œuvre requiert une bonne connaissance du processus de production et organisationnel de la brasserie.

L'entreprise étant découpée en cycles, il nous appartient de faire ressortir pour chaque cycle d'exploitation achat, production et distribution les éléments caractéristiques pris en compte dans la détermination du prix de revient.

Dans cette deuxième partie, le chapitre quatre sera consacré à la présentation générale de Africa Investissement Sénégal et de son système d'information, suivi d'un cinquième chapitre qui traitera de la description du système actuel de calcul des coûts et du résultat. Le chapitre six abordera la conception de la méthode des sections homogènes.

Enfin, après une analyse des avantages et limites, nous formulerons des recommandations et des perspectives pour sa mise en œuvre.

Chapitre 4 : Présentation générale AIS et description de son système d'information et de gestion

La conception du système de coût se fera sur la base de l'organisation interne. Nous présenterons de manière succincte l'entreprise à travers sa structure fonctionnelle, son activité et la description de son système actuel d'information et de gestion. L'objectif étant de faire ressortir l'ensemble des tâches et des opérations effectuées au quotidien.

4.1 Historique

La société anonyme Africa Investissement Sénégal Brasserie (AISB-SA) fût Créée le 25 mai 2001 à la suite du rachat des actifs des ex Nouvelles Brasseries Africaines « NBA - LISA ». Elle est Installée dans les bâtiments 37 & 38 du domaine industriel SODIDA à Dakar, et son capital initial était de 50.000.000 FCFA. Au cours de l'exercice 2001, elle a continué l'exploitation et la commercialisation de la marque « LISA », principalement sur les mois de juin et juillet. L'handicape présenté par la marque « LISA » a conduit à la recherche d'une nouvelle marque de boissons et à la signature d'un contrat d'embouteillage sous licence, de MONARCH BEVERAGES INTERNATIONAL en 2003. C'est ainsi que la fabrication des produits (American Cola, Quench Citron, Quench Orange, Quench Ananas, et Bubble Up) a pu démarrer en avril 2002. L'ensemble des produits était conditionné dans des bouteilles en verre consignées de 30 cl. La société a par la suite abandonné la licence MONARCH et se concentre désormais à la fabrication des produits AFRICA COLA, AFRICA FUN ORANGE et AFRICA FUN ANANAS. A la suite d'une augmentation de capital opérée en Décembre 2006, la société Africa Investissement Sénégal Brasserie (AISB) devient AIS avec un capital social de 1.850.000.000 F CFA. Permettant ainsi une diversification des activités en vu de répondre efficacement à la concurrence.

4.2 Activités

L'activité principale de la société AIS est la production et la commercialisation de boissons gazeuses non alcoolisées. Les produits essentiels de contenance 1,25L, 0,5L, 0,33L, sont :

- Africa cola ;
- Africa fun ananas ;
- Africa fun orange.

4.3 Structure organisationnelle Cf. annexe 2. Page 63

A ce jour, la version finale de l'organigramme de la brasserie n'a pas encore été publiée aux différents organes. Mais sur la base de la structure organisationnelle de fait, nous nous contenterons de décrire quelques organes de décisions.

4.3.1 Les organes de décisions

➤ Le Conseil d'Administration

Se réunissant une fois par an pour approuver les comptes annuels, le conseil d'administration est dirigé par un président actionnaire unique (PCA). Il délibère en particulier sur les principales orientations stratégiques, économiques, financières ou technologiques de l'activité de la société.

➤ La Direction Générale

A la tête de cette direction, nous avons un directeur général qui travaille en étroite collaboration avec le président du conseil d'administration. Il veille à l'exécution des décisions prises par le conseil d'administration. Il coordonne les activités des différents services et veille à la mise en œuvre de la politique générale.

4.3.2 Les organes opérationnels

➤ La Direction Administrative & financière

La DAF regroupe en son sein les services comptables, trésoreries et ressources humaines. Elle centralise l'ensemble des écritures comptables et gère les relations avec l'Etat, les banques, les clients et les fournisseurs. Elle est aussi chargée de l'administration du personnel et de l'application de la politique sociale de l'entreprise.

➤ Le Service du Contrôle de Gestion

Ce service est piloté par un contrôleur de gestion dont les missions essentielles sont :

- L'élaboration et la mise en place d'un système de calcul des coûts ;
- Aider la direction générale dans ses prises de décisions ;

- Rédiger et mettre en place l'ensemble des procédures relatives au contrôle de gestion et au contrôle budgétaire ;
- Aider les organes opérationnels dans l'utilisation des outils de reporting ;
- Veiller à la politique générale de maîtrise des coûts.

➤ Le Service Transit & Logistique

L'activité de ce service concerne les opérations d'achats à l'importation et les ventes à l'exportation. Sa tâche consiste à réunir tous les documents administratifs exigés en vue de garantir la bonne fin des opérations d'achat à l'importation des matières premières.

➤ La Direction Marketing

Elle est chargée d'élaborer la stratégie marketing en étroite collaboration avec la direction générale. L'objectif principal est de booster le chiffre d'affaire en accompagnant l'action commerciale. Sur la base d'un budget élaboré et validé, ses actions couvrent la publicité et le parrainage. Pour l'exercice écoulé on note la convention de partenariat avec M. Luc Nicolaï, un des promoteurs de la lutte avec frappe au Sénégal dont les galas ont eu lieu tant à Dakar qu'à l'intérieur du pays (Saint-Louis, Tambacounda...).

➤ La Direction Commerciale

Située en aval du processus de production, elle est chargée d'assurer le stockage et la distribution des produits finis. Ses missions essentielles sont :

- Analyse des marchés ;
- Préparation de la vente (tarifs, modalités de paiement, formation du personnel) ;
- Exécution de la vente (prospection, prise de commande, délais de paiement) ;

L'opération de distribution est rendu possible grâce à une force logistique composée de matériels roulants et des véhicules affectés aux commerciaux répartis aussi bien dans la région de Dakar qu'à l'intérieur du pays.

➤ La Direction Technique

C'est la cheville ouvrière de toute la brasserie. Elle est chargée de la production des boissons gazeuses non alcoolisées à travers le circuit de production. Elle regroupe le laboratoire, l'usine (circuit de production) et la maintenance. Ses fonctions essentielles sont :

- La planification de la production en étroite collaboration avec la direction générale ;
- La réalisation des contrôles qualités des produits ;
- La maintenance et l'entretien de tout le circuit de production. Cf. annexe 3. Page 62

Aujourd'hui, à cette direction technique est rattachée la comptabilité matière qui se charge de gérer les flux des matières premières et produits finis du cycle de production.

4.4 La description du système d'information et de gestion

Le système d'information et de gestion de la brasserie s'analysera à trois niveaux :

- au niveau opérationnel ;
- au niveau de l'aide à la prise de décision ;
- au niveau de la communication.

4.4.1 Le système d'information opérationnel

Pour la collecte et le traitement des données financières, AIS dispose des logiciels SAGE SAARI en comptabilité et gestion commerciale. Les autres services tiennent à jour des tableaux de collecte des données mis à leur disposition au format Microsoft Excel. Un compte rendu est fait par chaque responsable en fin de mois et adressé à la direction générale.

Le système opérationnel prend en compte toutes les opérations du cycle d'exploitation :

- Achats, stocks, logistique ;
- Gestion de production ;
- Gestion de la distribution ;
- Comptabilité générale ;
- Comptabilité analytique.

4.4.2 Le système d'information d'aide à la décision

Ce système regroupe tous les outils de contrôle de gestion (budget, tableaux de bord, reporting) modélisés sous des fichiers Microsoft Excel et mis à la disposition des différents services. Aussi AIS établit des états financiers mensuels qui lui permettent de mesurer ses activités et évaluer sa politique générale.

4.4.3 Le système d'information de communication

En interne, les échanges d'information se font de façon informelle entre les différents services. Seules la comptabilité et le service commercial travaillent en réseau sur les logiciels SAARI. La sécurité du système informatique est assurée par un prestataire externe lié par un contrat avec AIS.

En externe, les échanges se font le plus souvent avec les partenaires locaux par téléphone, fax ou courriels. Quant à la communication avec les partenaires étrangers, il est fait appel aux services extérieurs de transport de plis.

4.5 Les outils de calculs des coûts

La société AIS utilise le logiciel SAARI en comptabilité, gestion commerciale et paie. A l'absence d'un logiciel de comptabilité analytique, le calcul des coûts des différents produits se fait à l'aide du tableur Microsoft Excel.

Conclusion partielle

La présentation succincte de la brasserie, nous a permis de comprendre son activité et son organisation fonctionnelle à travers son système d'information et de gestion. Ce qui nous permet de définir le périmètre de calcul du coût complet et de tisser un lien avec la description du système actuel de calcul des coûts que nous aborderons dans le chapitre suivant.

Chapitre 5 : La description du système actuel de calcul des coûts et du résultat

Dès sa création, AIS disposait déjà d'un système de calcul des coûts qui s'est renforcé avec le temps. L'objectif essentiel était d'aider à la prise de décisions dans un environnement industriel caractérisé par les contraintes de création de la valeur et de viabilité. La maîtrise des coûts de revient et la rationalisation de la gestion comptable et financière devenaient donc une priorité.

Nous analyserons le système actuel de calcul des coûts en vue de faire des recommandations pour son amélioration. Il ne s'agira pas pour nous de renier tous les instruments mis en place dans l'organisation mais de contribuer à l'amélioration de la performance de la brasserie.

5.1 Les outils de l'analyse et l'organisation de la gestion

Consciente de l'importance des coûts dans la détermination du prix de revient et de la fixation du prix de vente, la direction générale a mis à la disposition des acteurs du processus décisionnel des outils de traitement de l'information comptable et financière. Ce qui leur permettra de s'organiser en conséquence et gérer rationnellement le cycle de production. Avant d'aborder les travaux relatifs aux traitements des charges et aux calculs des coûts, nous présenterons de manière succincte les outils de l'analyse basée sur la structure fonctionnelle de AIS.

5.1.1 Au niveau du service transit

Situé en amont du processus d'approvisionnement, ce service utilise le Gainde 2000 et Orbus pour toutes les formalités déclaratives en douane avant l'importation des matières premières. Toutes les importations sont centralisées dans ces logiciels et sont indispensables pour la mise à disposition des biens. Chaque importation fait l'objet d'un dossier composé de :

- la déclaration préalable d'importation ;
- la facture du fournisseur ;
- les frais d'assurances ;
- l'autorisation de change ;
- la déclaration d'entrée en entrepôt (pour les biens sous douane) ;
- la déclaration de mise en consommation ;
- les frais de débarquement et de magasinage des commissionnaires en douane.

Par la suite, le dossier complet d'importation est transmis à la comptabilité pour enregistrement.

5.1.2 Au niveau de la comptabilité générale

A l'aide du logiciel SAARI comptabilité, elle procède à la vérification des factures d'achat et des dossiers d'importation avant leur enregistrement.

5.1.3 Au niveau de la comptabilité matière

Elle est chargée de la gestion des matières premières et centralise le fichier de la production journalière. Aussi, elle tient à jour les fiches d'inventaire des stocks et les bons de transfert entre les entrepôts, le stockage à l'usine et l'unité de production.

5.1.4 Au niveau du laboratoire et la siroperie

La direction générale à mise à la disposition de ce service des fiches de production préalablement conçue que le responsable à l'obligation de renseigner avant, pendant et après la production. Il travaille en étroite collaboration avec la comptabilité matière.

5.1.5 Au niveau du service commercial

Il est composé des unités de stockage des produits finis et de réception des commandes des clients. L'unité de stockage réceptionne les produits finis juste après la production et tient à jour les fiches de production journalière. Le service de réception des commandes assure la relation avec les clients et procède à la saisie dans le logiciel SAARI gestion commerciale. Il travaille en réseau avec le service comptable.

5.1.6 Au niveau du contrôle de gestion

La vérification, le contrôle et la centralisation de toutes les informations relatives à la production sont effectués. Il utilise comme support de traitement des tableaux liés au format Microsoft Excel tels que :

- le fichier du coût d'achat des matières premières centralisé dans le fichier des achats ;
- le fichier de retraitement des autres charges de la balance analytique avant affectation ;
- le fichier de détermination du coût de revient et celui de la détermination du résultat.

5.2 Le traitement et l'affectation des charges

Le traitement et l'affectation des charges de gestion se font essentiellement au niveau des services de la comptabilité générale et du contrôle de gestion.

5.2.1 Au niveau de la comptabilité générale (répartition primaire)

Elle enregistre dans un premier temps, en se référant aux principes comptables, toutes les charges de gestion liées à l'activité. Le but est de produire des états financiers annuels respectant le cadre réglementaire du droit comptable de l'OHADA.

Elle procède aussi à l'affectation des charges à l'aide de la nomenclature des sections analytiques. Le résultat de ce traitement permet l'édition de la balance analytique des charges de la période.

5.2.1.1 Le traitement des charges

Le traitement des charges à affecter se fait sur la base des documents justificatifs de l'enregistrement comptable. Ce sont :

- les fiches de dépense (pièces de caisse) ;
- les factures fournisseurs locaux et étrangers ;
- les dossiers d'importation des matières premières.

Les comptes des charges par nature et ceux des sections analytiques sont ensuite imputés sur ces pièces avant l'enregistrement dans le logiciel saari comptabilité.

5.2.1.2 L'affectation des charges

L'affectation des charges au niveau de la comptabilité est basée sur l'option saisie analytique des comptes de charges par nature du plan comptable général. Puis sur en référence au plan comptable analytique « liste des sections analytiques », l'on procède à la répartition du montant en fonction de la destination de la charge. Après affectation, les sections analytiques sont regroupées en sous-totaux dans les postes de regroupement ci-dessous :

100 - Administration

400 - Coût de Production Intrans

200 - Charges commerciales & Marketing

500 - Frais Financiers

300 - Production

600 - Charges Non Incorporables

Tableau 2 : Extrait de la balance analytique après affectation des charges

PLAN COMPTABLE ANALYTIQUE		PLAN COMPTABLE GENERAL		Montant
Comptes	Intitulés	Comptes	Intitulés	
100001	FOURNITURES BUREAUX & INFORMATIQUES	604700	FOURNITURES DE BUREAU	
100002	FRAIS DE DEPLACEMENTS	605310	CARBURANT LUBRIFIANTS DGEN	
100004	ENTRETIENS DIVERS (BATIMENTS...)	604300	PRODUITS D'ENTRETIEN	
100005	ASSURANCES	625200	ASSURANCE MATERIEL TRANSPORT	
100006	TELEPHONE	628100	FRAIS TELEPHONE	
100007	HONORAIRES & FRAIS D'ACTES	632400	FRAIS D'HONORAIRES	
100	ADMINISTRATION			

Source : Contrôle de gestion AIS

Pour ce qui concerne les dossiers d'importation des matières premières, les comptes de charges sont enregistrés dans les comptes respectifs au niveau de la comptabilité générale. Ensuite, les prix de revient d'achat des matières sont calculés dans un fichier modélisé sous Microsoft Excel « le fichier de détermination du coût d'achat » et centralisé au niveau du contrôle de gestion. Toutes les matières premières y sont répertoriées.

La détermination des coûts des matières premières importées se fait sur la base de deux niveaux d'analyse à savoir :

- lors de l'entrée en entrepôt « sous douane » ;
- lors de la mise à la consommation après la mise en entrepôt exercée.

5.2.1.2.1 Lors de l'entrée en entrepôt (matières sous-douanes)

Le montant de la déclaration d'entrée en entrepôt vient en sus de ceux des autres charges liées à l'importation de la matière première conformément au dossier de douane. Un coût de revient partiel est ainsi déterminé avant la déclaration de mise à la consommation.

Cependant, il peut arriver que la matière première importée soit mise directement à la consommation sans toutefois faire l'objet d'une entrée en entrepôt. La quantité totale de matière première importée est mise directement à la disposition de l'entreprise.

5.2.1.2.2 Lors de la mise à la consommation

La matière première devient la propriété de l'entreprise une fois la déclaration de mise à la consommation effectuée auprès des services des douanes.

La valeur de la matière première et les frais ultérieurs liés à la mise à disposition des biens s'ajouteront au coût de revient partiel déterminé pour obtenir le coût de revient définitif des biens sortis et ceux-là seulement.

Ce coût servira de base d'évaluation des consommations de matières lors du processus de production. Aussi, il faut noter qu'un dossier d'importation après son entrée en entrepôt peut faire l'objet de plusieurs déclarations de mise en consommation jusqu'à épuisement des quantités importées. Il en résultera alors une mise à jour du prix de revient de la matière.

Remarque :

- Les frais ultérieurs à la mise à disposition de matières premières sont constitués de :

- des frais de déchargement des camions (journaliers, frais de location...);
- débours de caisse (autres transports et magasinage).

- Les clés de répartition pour les mises en consommation sont les suivantes :

- la valeur de l'assurance est répartie sur la base des coûts et fret ;
- la valeur du débarquement en fonction du nombre de sacs ou box ;
- la valeur des surestaries et magasinage en fonction du poids ou nombre de Box ;
- les droits de douane : en fonction de la valeur CAF ;

Le tableau des coûts d'achat des matières premières est centralisé dans le fichier des achats de la période. C'est un état qui récapitule les achats en quantités et en valeur. Il permet de :

- faire une vérification des consommations ;
- procéder à un inventaire physique en fin de mois et faire ressortir les différences d'inventaires ;
- déterminer le « coût matière ».

5.2.2 Au niveau du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion vérifie tous les enregistrements de la période effectués dans les sections analytiques ainsi que les coûts d'achat des matières premières en référence aux dossiers d'importation. Son travail consiste à un retraitement des charges affectées avant leur répartition aux coûts des produits à l'aide des clés de répartition. Il utilisera comme support la balance analytique exportée en format Microsoft Excel.

Tableau 3 : La balance analytique retraitée après affectation des charges

PLAN COMPTABLE ANALYTIQUE		PLAN COMPTABLE GENERAL		Montant
Comptes	Intitulés	Comptes	Intitulés	
100001	FOURNITURES BUREAUX & INFORMATIQUES	605500	ACH FRES DE BUREAU NON STOCK	
Total 100001	ADMINISTRATION			
200301	CARBURANT COMMERCIAL	605310	ACHAT GASOIL	
200301	CARBURANT COMMERCIAL	605311	CARBURANT LUBRIFIANTS DCOMMERCIALE	
Total 200301	SERVICE COMMERCIAL & MARKETING			
200303	TRANSPORT COMMERCIAL	622811	LOCATIONS SERVICE COMMERCIAL	
200303	TRANSPORT COMMERCIAL	623300	CREDIT BAIL MOBILIER	
Total 200303	SERVICE COMMERCIAL & MARKETING			
200406	PUBLICITES & PROMOTIONS	627000	PUBLICITE RELATIONS PUBLIQUES	
Total 200406	SERVICE COMMERCIAL & MARKETING			
300103	CARBURANT POUR GROUPE	602111	ACHAT GASOIL AIS	
Total 300103	PRODUCTION			
500101	FRAIS / EMPRUNTS	645100	TOB / EMPRUNT	
Total 500101	FRAIS FINANCIERS			
600100	CHARGES NON INCORPORABLE	626100	ETUDES ET RECHERCHES	
600100	CHARGES NON INCORPORABLE	627000	PUBLICITE RELATIONS PUBLIQUES	
Total 600100				
600400	SALAIRES PERSONNEL A REPARTIR	661100	SALAIRE VERSE AU PERSONNEL NATIONAL	
600400	SALAIRES PERSONNEL A REPARTIR	661300	CONGES PAYES	
Total 600400	SALAIRE A REPARTIR			
600500	CARBURANT LIVRAISON AIS A REPARTIR	602111	ACHAT GASOIL AIS	
Total 600500	CARBURANT A REPARTIR			
Total général				

Source : contrôle de gestion AIS

5.2.2.1 Le retraitement des charges affectées (répartition secondaire)

Le travail consiste à valider les soldes des sections analytiques et procéder à des retraitements tels que :

- la prise en compte des charges de la période à partir des écritures « OD analytiques ».
- une réaffectation des frais de téléphone, les salaires, les consommations de carburant en fonction des sections analytiques.

5.2.2.1.1 La prise en compte des charges de la période « OD analytiques »

La prise en compte des charges de la période fait référence à la technique de l'abonnement des charges. Le principe est de prendre en compte le montant des charges qui concernent la période de calcul des coûts. Ces retraitements concernent les charges suivantes :

- les frais d'assurances ;
- les locations de bâtiments ;
- les frais de publicité.

La part des charges ne concernant pas la période sera imputée dans la section « 600100 : charges non incorporables »

5.2.2.1.2 Les traitements spécifiques

Ils concernent essentiellement les charges telles que les frais de téléphone, les salaires du personnel et les dotations de carburant. Les traitements spécifiques font suite à la première répartition de ces charges au regard de la balance analytique. Les sections concernées sont les suivantes :

- 600300 : Téléphone à répartir, mobiles et recharges
- 600400 : Salaires du personnel à répartir
- 600500 : Carburant, livraison à répartir

Le but est de répartir le montant de ces sections analytiques vers les autres sections analytiques consommatrices.

5.3 L'imputation des charges aux coûts

La répartition des charges directes et indirectes de la période permet de prendre en compte toutes les charges dans la détermination du coût de revient. Les charges directes sont constituées principalement du coût matière tandis que les charges indirectes centralisées dans la balance analytique sont constituées de :

- des autres charges de production ;
- des charges commerciales et marketing ;
- des frais généraux.

5.3.1 La détermination du coût matière (charges directes)

Le coût matière représente le coût d'achat de l'ensemble des matières premières et fournitures consommées lors des différents mélanges pour l'obtention des produits finis. Conformément aux standards de production, le coût matière par parfum (Orange, Cola, Ananas...) est connu sans ambiguïté. Ceci grâce aux tableaux du coût d'achat. Les sorties sont valorisées au CMUP de fin de période. Tous les coûts matières de la période seront centralisés dans le fichier de détermination du coût de production de la période.

5.3.2 Les autres charges de production

Ce sont les charges indirectes par nature de la section production qui ne peuvent être affectées à un seul produit (africa fun Orange, africa Cola...). Elles seront regroupées au niveau des « autres charges de production » avant leur imputation au coût de production des produits. La clé de répartition est la quantité totale produite sur la période (production en litre).

5.3.3 Les charges commerciales et marketing

Le traitement est identique à celui concernant les autres charges de production de la période. Les charges commerciales et marketing représentent les coûts hors production et seront prises en compte dans la détermination du coût de revient des produits.

5.3.4 Les frais généraux

Ils représentent les charges indirectes à caractère général pris en compte dans la détermination du coût de revient de la période. Ce sont diverses charges regroupées dans la section « frais généraux » et réparties en fonction des quantités produites de la période.

5.4 La détermination du coût de revient

Le coût de revient de la période des produits finis de coût est le cumul des charges d'exploitation depuis le coût matière jusqu'à l'affectation des frais généraux de la période. Il est obtenu par la sommation des coûts déterminés précédemment. Nous avons :

- (A) Coût matière
- + (B) Coût des autres charges de production
- + (C) Coût des charges commerciales et marketing
- + (D) Coût des frais généraux
- = Coût de revient

Le coût de revient sera déterminé en additionnant au « coût matière » toutes les autres charges de production, commerciales et les frais généraux en fonction de la production totale (en litre) de la période. On obtiendra donc un coût de revient par produit (orange, cola...) et par format (1.25L, 0.33L).

5.4.1 La valorisation des stocks de produits finis : CMUP de fin de période

Les stocks de produits finis sont valorisés au coût de production de fin de période au niveau du contrôle de gestion. Ensuite pour des besoins de vérification, la comptabilité matière met à disposition les données relatives aux quantités produites sur la période. Ce qui permettra sur la base de l'inventaire physique de déterminer les ventes de la période et faire ressortir les différences d'inventaire. On a :

$\text{Coût de production} = \text{Coût matière (A)} + \text{Imputation des autres charges de production (B)}$
--

5.4.2 La détermination du résultat de la période

Le résultat de la période est la somme des résultats des produits fabriqués et vendus. Il est obtenu par la différence entre leur chiffre d'affaire et leur coût de revient respectifs.

5.5 Critiques du système

Les critiques relatives au système actuel de calcul des coûts se résument en la présentation des forces et faiblesses du système consignées dans le tableau suivant :

Tableau 4 : Les forces et faiblesses du système actuel de calcul des coûts

Forces du système	Faiblesse du système
<ul style="list-style-type: none"> - Le système actuel de calcul des coûts prend en compte toutes les charges incorporables dans la détermination du coût de revient des produits finis vendus. Il répond donc à la méthode du coût complet - la répartition de l'ensemble des charges se fait suivant deux niveaux d'analyse : <ul style="list-style-type: none"> • les charges directes (coût matière) ; • les charges indirectes (les autres charges de production, commerciales, marketing et les frais généraux) ; - l'ensemble des fichiers de détermination des coûts a été modélisé sous le tableur Microsoft Excel et ne requiert pas de logiciel spécifique. Le système est simple et moins onéreux ; - le coût de revient des différents produits finis est connu et permet de déterminer le résultat analytique de la période. 	<ul style="list-style-type: none"> - le système actuel ne dispose pas d'une procédure écrite de comptabilité analytique pour le traitement des charges ; - le découpage analytique actuel est un regroupement de plusieurs centres de responsabilité. Les actions correctives seront difficiles à mener faute d'agent responsable ; - les charges indirectes sont imputées aux coûts à partir d'une seule clé de répartition à savoir « la production totale en litre » de la période en fonction des parfums et formats. Ce qui peut biaiser la répartition des charges indirectes ; - la méthode de valorisation des stocks est le coût unitaire moyen pondéré de fin de mois alors que la production et les ventes sont journalières ; - la détermination du chiffre d'affaire pour ce qui concerne les produits fabriqués et vendus de la période est difficile à obtenir en l'absence d'une « traçabilité ». Ce qui pourrait impacter le résultat de la période.

Conclusion partielle

La description du système actuel de calcul des coûts nous a permis de mieux cerner les différentes étapes du processus de comptabilisation et de traitements des charges. Les services du contrôle de gestion et de la comptabilité générale sont mis à contribution lors de l'affectation, la répartition et l'imputation des charges directes et indirectes aux coûts des produits. La répartition de l'ensemble des charges se fait suivant deux niveaux d'analyse :

- les charges directes (coût matière) ;
- les charges indirectes (les autres charges de production, commerciales, marketing et les frais généraux) ;

Le système actuel de calcul des coûts prend en compte toutes les charges incorporables dans la détermination du coût de revient des produits finis vendus. Il répond donc à la méthode du coût complet. Mais le découpage analytique actuel est un regroupement de plusieurs centres de responsabilité. Les actions correctives seront difficiles à mener faute d'agent responsable. En outre, les charges indirectes sont imputées aux coûts à partir d'une seule clé de répartition à savoir « la production totale en litre » de la période en fonction des parfums et formats. Ce qui peut biaiser la répartition des charges indirectes.

Au regard des insuffisances issues du système actuel, la conception d'un système de coût basé sur les sections homogènes permettra de mieux appréhender le traitement des charges indirectes et de définir les centres de responsabilité. Nous aborderons donc dans le chapitre 6 la méthodologie de conception pour la détermination du coût complet des produits fabriqués.

Chapitre 6 : La conception du système des sections homogènes et la détermination du coût complet

La conception du système des sections homogènes pour la détermination du coût complet au sein de la brasserie s'articulera autour de la méthodologie de conception et de la description du système actuel de calcul des coûts. Ce qui nous permettra de :

- définir les centres d'analyse et leur unité d'œuvre ;
- modéliser le système comptable analytique ;
- procéder au traitement des charges ;
- Analyser la constitution de chacun des coûts à calculer et du résultat.

6.1 Le diagnostic fonctionnel et détermination des coûts pertinents

C'est un préalable pour la conception du système et pour la prise en compte des particularités liées au cycle de production. Il se compose de deux grands axes :

- l'identification des fonctions ;
- et la définition des éléments devant faire l'objet d'un suivi comptable analytique.

6.1.1 Identification des fonctions

L'identification des fonctions s'est faite sur la base du cycle d'exploitation. Le diagnostic fonctionnel opéré nous a permis de faire ressortir trois principales fonctions qui se juxtaposent à savoir :

- la fonction achat : détermination du coût d'achat des matières premières et fournitures ;
- la fonction production : coût de production des produits finis stockés ;
- et la fonction distribution : coût de distribution des produits finis vendus.

Les charges de gestion des différents services ou divisions seront rattachées à ses fonctions pour la détermination du coût complet. Cela nécessitera donc la création des sections sur la base d'une nomenclature comptable analytique. Ce qui facilitera les différents traitements (affectation et répartition) des charges incorporables de la période.

6.1.2 Définition des éléments devant faire l'objet d'un suivi comptable analytique

Après analyse de la fiche technique de production, les éléments devant faire l'objet d'un suivi comptable analytique sont au nombre de trois à savoir :

- les centres d'analyse : indispensables dans la détermination des coûts de revient. Ils seront utilisés lors de l'affectation des charges indirectes au niveau de la comptabilité générale

avant leur répartition aux coûts des produits par des unités d'œuvres préalablement définies ;

- les matières premières et fournitures consommables : représentant l'ensemble des charges directes, seront pris en compte dans la détermination du « coût matière » ;
- les produits finis : le coût sera déterminé à deux stades à savoir lors du stockage « produits finis stockés » et lors de la distribution « produits finis vendus ».

6.2 Découpage en centres d'analyse et définition de leur unité d'œuvre

Les différents centres d'analyse seront définis à deux niveaux à savoir :

- les centres de structure ;
- les centres opérationnels :
 - centres principaux ;
 - centres auxiliaires

6.2.1 Les centres de structure

Pour ce qui concerne les centres de structure, nous avons retenus deux centres notamment :

- le centre administratif ;
- le centre financement.

6.2.1.1 Le centre administratif

Le centre administratif recevra les charges relatives aux frais d'administration affectées dans les sections analytiques telles que ; la direction générale, la direction des ressources humaines, le contrôle de gestion, la comptabilité et la trésorerie. Les charges déversées dans ces sections permettront de suivre à terme l'évolution des frais administratifs. Ce sont des coûts hors production et seront prises en compte dans la détermination du coût de revient des produits fabriqués. L'unité d'œuvre retenue sera le « coût de production ».

6.2.1.2 Le centre de financement

Il permettra de centraliser les frais relatifs aux coûts des problèmes de trésorerie, les frais bancaires et les frais financiers (agios, emprunts..).

Ces centres, de part la nature des charges qu'ils regroupent, n'auront pas de mesure de leur activité par des unités d'œuvre. Ils seront imputés dans le coût de revient des produits par l'intermédiaire de taux de frais : nous retiendrons aussi « le coût de production » des produits

fabriqués. Les ressources de financement concourent à financer l'activité de production mais ne peuvent être rattachées stricto sensu à celle-ci.

6.2.2 Les centres auxiliaires

Ces centres fournissent des prestations aux centres principaux et seront représentés par :

- le centre entretien et sécurité;
- le centre énergie.

6.2.2.1 Le centre énergie

Le centre énergie regroupe toutes les charges d'électricité et de carburant. Ses coûts se déverseront dans les centres consommateurs réelles. Cela demande donc l'installation de compteurs divisionnaires dans les différents ateliers ou par le récomptage des puissances électriques des appareils des sections. Les clés de répartition retenues sont les unités consommées « kilowattheure » pour l'électricité et le « litre » pour le carburant.

6.2.2.2 Le centre entretien

Le centre entretien et sécurité enregistrera toutes les charges relatives à l'entretien des bâtiments (hors entretien de l'unité de production) et à la sécurité des locaux. L'unité d'œuvre retenue sera « la surface en m² » des différents centres de répartition.

6.2.3 Les centres principaux

Les centres principaux seront au nombre de trois :

- le centre approvisionnement ;
- l'unité de production ;
- le centre distribution.

6.2.3.1 Le centre approvisionnement

Il regroupera toutes les charges indirectes liées aux achats et les frais de structure de la direction transit et logistique, la comptabilité matière et le dépôt de stockage. Dans la mesure où les produits approvisionnés ne sont pas homogènes, l'unité d'œuvre retenue sera « le montant des achats » de la période.

6.2.3.2 Les centres de production

Les centres de production seront au nombre de deux : le centre siroperie et l'unité de production. Chaque centre recevra les charges générées par l'activité de production (la main d'œuvre directe, les charges indirectes, les fournitures diverses, les amortissements des matériels de ces centres).

Les charges affectées dans ces centres sont pour la plupart semi-directes (charges directes par rapport au centre d'analyse, mais indirectes par rapport aux produits obtenus).

Remarque relative à la main d'œuvre : Si le coût matière peut être considéré comme direct par rapport au produit, pour le centre laboratoire, il n'en est pas de même pour les charges de personnel dans la mesure où la production de la période ne concerne pas un seul produit fini (cola, orange...). L'unité d'œuvre retenue sera « les quantités produites ».

6.2.3.3 Le centre distribution

Le centre distribution regroupera toutes les charges indirectes liées à la commercialisation des produits finis, en occurrence celles des directions commerciales et marketing. L'unité d'œuvre retenue sera le « chiffre d'affaire hors taxe » des produits vendus de la période. Les charges de distribution viendront en sus du coût de production pour l'obtention du coût de revient des produits vendus.

Tableau 5 : la synthèse des centres et de leur unité d'œuvre

CENTRES	UNITE D'ŒUVRE OU CLE DE REPARTITION
LES CENTRES DE STRUCTURE le centre administratif le centre financement	coût de production coût de production
LES CENTRES AUXILIAIRES le centre entretien et sécurité le centre énergie (électricité et carburant)	surface occupée kwh et litre
LES CENTRES PRINCIPAUX le centre approvisionnement les centres production le centre distribution	franc acheté quantités produites Chiffre d'affaires hors taxe

Source : Nous-mêmes

6.3 La modélisation du système comptable analytique

La modélisation comptable du système analytique définira le cadre comptable et la nouvelle nomenclature des sections analytiques.

6.3.1 Plan comptable et nomenclature des sections analytiques

Les sections analytiques créées seront utilisées au niveau des services de la comptabilité générale et du contrôle de gestion pour l'enregistrement et le traitement des charges. Le plan comptable des comptes de charge de la comptabilité générale sera maintenu mais des rubriques réciproques seront utilisées pour la codification des charges des sections.

6.3.1.1 Les sections analytiques spécifiques

Ces sections serviront à l'affectation des charges spécifiques liées à l'exploitation notamment les particularités liées à la détermination des coûts de la période : les différences de traitement analytique et le coût de production de l'intrant PFY. Les comptes des sections et sous comptes utilisés seront les suivants :

- 800 : CENTRE DE PRODUCTION INTRANT PFY
- 8001 : Coût matière
- 8002 : Charges de gestion
- 8003 : Coût de production
- 8004 : Coût de distribution

Remarque concernant intrant PFY : la détermination du coût de production ne requiert pas de traitements spécifiques dans la mesure où c'est le seul produit fini obtenu indépendamment de l'unité de production. Toutes les charges seront prises en compte dans la détermination du coût de revient.

- 900 : DIFFERENCES DE TRAITEMENT ANALYTIQUE
- 9001 : Différences d'inventaire sur Coût Matière
- 9002 : Différences d'inventaire sur produit fini
- 9003 : Différences sur Coût de Production
- 9004 : Différences sur Autres Charges

6.3.1.2 Les autres sections analytiques

Répartis en centres d'analyse, le plan des comptes et la nomenclature des autres sections analytiques seront utilisés pour l'imputation des charges par nature qu'ils consomment.

Cf. annexes 4 et 5. Pages 65-66

6.3.2 La rédaction des procédures de la Comptabilité Analytique

La mise en œuvre du système de la comptabilité analytique requiert la mise en place de procédures de gestion. Le manuel des procédures de la comptabilité analytique sera un document indispensable à la mise en place et au bon fonctionnement du système. Il mettra en évidence le mode opératoire (organisation des tâches, traitement des données, des délais...) et fixera les responsabilités des acteurs du système.

6.4 Le traitement des charges de la CAGE (la répartition primaire)

Les traitements des charges de la comptabilité analytique comme nous l'avons vu dans le chapitre 2 s'effectueront essentiellement au niveau des services de la comptabilité générale et du contrôle de gestion. Ces charges seront directement ou indirectement liées aux coûts de production ou de revient des produits finis.

6.4.1 Les charges directes

Les charges directes sont centralisées dans le « coût matière » et sont spécifiques à chaque produit fini. Le coût matière est un élément essentiel du coût de production et prends en compte toutes les matières premières et les fournitures consommables utilisées au « centre Siroperie ». Le « coût matière » est directement affecté dans le coût de production des produits finis respectifs.

Aussi, nous avons, les charges directes en fonction des centres d'analyse. La comptabilité générale affectera lors de la répartition primaire les charges effectivement consommées par ces centres.

6.4.2 Les charges indirectes

Elles seront préalablement affectées dans les centres d'analyse ou « sections » suivant la nouvelle nomenclature (Cf. annexe 5. Page 66) avant leur répartition aux coûts des différents produits. Les clés de répartition et les unités d'œuvre respectives seront mises à contribution pour la répartition et l'imputation des charges de gestion dans les coûts de production et de revient des produits finis. Ainsi pour ce qui concerne les charges indirectes, elles seront affectées à l'aide d'une codification spécifique du centre de regroupement. Puis en fonction de la nature de la charge de la sous section ou rubrique analytique :

400113 : Voyages et déplacements PCA

400122 : Voyages et déplacements DG

Les comptes de regroupement seront suivis d'un code de la sous section (2 chiffres), puis d'un code de la nature de la charge. Pour prendre en compte toutes les rubriques des charges par nature utilisées au niveau des sections analytiques et les codifier, nous avons utilisé comme support la balance des charges de la comptabilité générale et ensuite procéder à des recensements. Cf. annexe 4. Page 65

6.5 La détermination des coûts et du résultat analytique

Après la création des sections analytiques ainsi que leurs rubriques respectives, les travaux pour la détermination du coût complet s'effectueront de manière hiérarchique à partir du coût matière, du coût de production et du coût de revient. Pour enfin déterminer le résultat analytique et établir le tableau de concordance avec la comptabilité générale.

6.5.1 Le coût d'achat et inventaire permanent

Les éléments caractéristiques du coût d'achat seront centralisés dans le « coût matière ». Toutes les matières et fournitures achetées seront donc centralisées dans le fichier du « coût d'achat de la période ».

6.5.1.1 La composition du coût matière

Il est spécifique à chaque produit fini fabriqué et se compose des matières premières et fournitures conformément aux standards de production. La détermination du coût matière est faite sur la base du coût de revient des matières qui le compose évaluées à leur coût d'achat. Dans la mesure où la production est faite par parfum homogène (ORANGE 125 CL, COLA 125 CL), la fiche du coût matière mentionnera l'identifiant unique attribué par le centre laboratoire et siroperie.

Exemple : PROD O125 LOT N° 0001 01-01-10

PROD: Production

O125: Orange 125 CL

LOT N°0001: Numéro unique du lot qui sera chronologique sur toute l'année pour le format O125.

6.5.1.2 L'Inventaire permanent des stocks (PEPS)

Contrairement à la méthode du CMUP de fin de période pratiquée par AIS, le choix sera porté sur la méthode du PEPS ou la gestion par lots. L'objectif est de garantir une meilleure traçabilité depuis la détermination du coût matière jusqu'à la distribution des produits fabriqués. Le CMUP requiert un seul coût unitaire au cours de la période alors que le PEPS permet de juger les résultats d'une période, indépendamment des résultats de la période précédente. Les matières premières et fournitures stockés garderont leur structure (quantité, prix) et les sorties de stocks se feront sur les lots les plus anciens jusqu'à épuisement.

6.6 Le coût de production et inventaire permanent

Le coût de production est spécifique à chaque produit finis regroupés par lots. Il est composé des charges directes (coût matière) et des charges indirectes de production.

6.6.1 L'affectation des charges directes

Le coût de production des lots de produits finis de la période est constitué de leur cout matière respectif, des frais des centres approvisionnement et opérationnel repartis en fonction des clés de répartition après ventilation des charges indirectes suivant leur imputation. Cf. annexe 6

Page 68

6.6.2 La répartition des charges indirectes (répartition secondaire)

Après l'affectation des charges directes qui composent le coût de production, la répartition des charges indirectes se fera en référence à :

- au lot de produits finis ;
- des clés de répartition ;
- des unités d'œuvre

Les différentes clés de répartition et unité d'œuvre retenues pour l'imputation des charges indirectes de production sont consignées dans le tableau n° 6 de la page suivante.

Tableau 6 : Les clés d'imputation des sections analytiques aux coûts de production

SECTIONS ANALYTIQUES	CLES D'IMPUTATION	PRODUCTION DE LA PERIODE		
		ORANGE	ANANAS	COLA
		125 CL	125 CL	125 CL
I- CHARGES DIRECTES				
COÛT MATIERE	Spécifique au produit fini			
II- CHARGES INDIRECTES				
<u>CENTRES AUXILIAIRES*</u>				
ENTRETIEN & SECURITE				
ENERGIE				
CHARGES DE LA PERIODE				
<u>CENTRES OPERATIONNELS</u>				
APPROVISIONNEMENT	F acheté			
LABORATOIRE & SIROPERIE	Quantités produites			
UNITE DE PRODUCTION	Quantités produites			
MAINTENANCE	Quantités produites			
III- COÛT DE PRODUCTION (I+II)				

* Pour les centres auxiliaires, la ventilation de leur montant sera effectuée vers les autres centres

Source : Nous-mêmes

6.6.3 La gestion des stocks de produits finis

Comme les matières premières et fournitures, les stocks de produits finis seront gérés selon la méthode du « premier entré-premier sorti ». Les productions seront stockées et enregistrées par lots avant leur distribution. Leur valorisation se fera à leur coût de production respectif.

6.7 Le Coût de revient et l'imputation des coûts hors production

La détermination du coût de revient est le fait de la prise en compte du coût de production et des charges de distribution. Il ne concerne uniquement que les produits finis vendus de la période. Il nous faudra donc déterminer de manière précise les ventes concernant la production de la période.

Etant entendu que le système est intégré et que la gestion des stocks se fait par lots avec leur identité respective la détermination du chiffre d'affaire correspondant aux productions de la période se fera en référence à l'état des mouvements des stocks de produits finis.

La clé de répartition retenue pour l'imputation des charges indirectes de distribution est le « chiffre d'affaire hors taxe ».

Tableau 7 : La détermination du coût de revient

SECTIONS ANALYTIQUES	CLES D'IMPUTATION	PRODUCTION DE LA PERIODE		
		ORANGE	ANANAS	COLA
		125 CL	125 CL	125 CL
III- COUT DE PRODUCTION (I+II)				
IV- CENTRES DE STRUCTURE	Coût de production			
PRESIDENCE & DIRECTION GENERALE				
CONTRÔLE DE GESTION & CA				
DIRECTION ADMINISTRATIVE & FINANCIERE				
CENTRE FINANCEMENT				
V- CENTRES DISTRIBUTION	Chiffre d'affaires hors taxe			
DIRECTION COMMERCIALE				
DIRECTION MARKETING				
VI- COUT DE REVIENT (III+IV+V)				

Source : Nous-mêmes

6.8 Le résultat analytique d'exploitation de la période

Le résultat de la période sera déterminé par lots de produits fabriqués et vendus sur la période. Nous déterminerons par la suite le résultat des formats fabriqués dans la mesure où ils sont constitués de lots identifiables. Le chiffre d'affaire et le coût de revient du lot étant connus nous pouvons déterminer son résultat correspondant. Le raisonnement étant issu du coût de production et de gestion des stocks par lots qui impute les coûts à des lots sur la période de production et de distribution. L'annexe 7 Page 69, présente la synthèse de formation du résultat analytique à partir des centres d'analyse et de leur unité d'œuvre.

6.8.1 Le tableau de concordance du résultat analytique d'exploitation

Au niveau de AIS, la méthode de comptabilisation analytique intégrée dans la comptabilité générale a été retenue depuis le système existant. L'enregistrement des charges se fait donc à deux niveaux et les écritures dépendent les unes des autres. A la fin de la période (mois), on rapprochera donc les deux balances de charges avant l'établissement du tableau de concordance. Cf. tableau 8 ci-contre.

Tableau 8 : Le tableau de concordance du résultat de la période

Eléments	Débit	Crédit
Résultat analytique global	< 0	> 0
Charges non incorporables (propre à la CAGE)	x	
Charges non incorporables de la période (abonnement)	x	
Différence sur traitements matières	x	
Produit non incorporables		x
Différences d'inventaire négatives (surévaluation des stocks)	x	
Différences d'inventaire positives (sous-évaluation des stocks)		x
Différences de sous imputation des charges	x	
Différences de sur-imputation des charges		x
Résultat net de la comptabilité générale = RNCA	> 0	< 0
TOTAL	TD	TC

Source : nous-mêmes inspiré de FAYE (2006 : 47)

6.8.2 Avantages et limites du système basée sur les centres d'analyse

Le système analytique proposé dans ce mémoire repose sur le plan des comptes de la brasserie et de son organisation actuelle. Le découpage en centre d'analyse présente de nombreux avantages mais aussi des limites. Nous les énumérons dans le tableau 9 ci-dessous.

Tableau 9 : Les avantages et limites du système basé sur les centres d'analyse

Avantages du système	Limites du système
<ul style="list-style-type: none"> - la connaissance du coût complet des produits fabriqués ; - le suivi et le contrôle des charges liées à l'exploitation ; - la non dilution de responsabilité même en cas de délégation ; - la gestion de la production par « lots » garantissant la « traçabilité » des produits depuis le « coût matières ». En cas de production défectueuses il sera aisé de rappeler les produits incriminés ; - les produits finis vendus de la période sont biens identifiés et leur résultat correspondant connu. Une analyse peut donc être faite sur l'évolution de leur rentabilité. 	<ul style="list-style-type: none"> - tout changement apporter à la structure organisationnelle engendre une mise à jour de tout le système ; - depuis sa création AIS à opter pour le CMUP de fin de période pour la valorisation des stocks comme le préconise le cadre comptable de l'OHADA. Peut-elle aujourd'hui adopter une gestion par « lots » ou la méthode du PEPS ? - la démarche repose sur des procédés arbitraires, dès lors que le nombre de centres d'analyse et de produits réalisés est important. - l'usage du coût complet en tant que normes prévisionnelles est délicat car aucune attention n'est accordée à la variabilité des charges.

Source : nous-mêmes

6.8.3 Recommandations et perspectives

Les recommandations et les perspectives de mise en œuvre du système sont résumées dans le tableau 10 ci-dessous.

Tableau 10 : Les recommandations et perspectives de mise en œuvre du système

Recommandations	Perspectives
<ul style="list-style-type: none"> - la mise en place d'une « unité de comptabilité analytique » pour le contrôle des enregistrements effectués au niveau de la comptabilité générale et garantir l'efficacité de tout le système de calcul des coûts (suivi des achats, inventaires des stocks, gestion de la production) ; - selon le SYSCOA, en vertu du principe comptable de la permanence des méthodes, les entreprises sont tenues de pratiquer les mêmes méthodes d'évaluation des stocks sur différentes périodes en vue de permettre la comparabilité de leurs états financiers. Mais ce principe n'est pas figé, la méthode du PEPS peut être pratiquée et s'inscrira dans le cadre d'un changement de méthode d'évaluation des stocks à motiver (avantages de la gestion par lots) et renseigner dans l'état annexé des états financiers de synthèse. Et ce en vertu du principe comptable de l'importance significative ; - la mise à jour des logiciels, des programmes, du système informatique et le réseau de communication en vue d'accélérer la sortie des informations mensuelles ; - faire adhérer tous les responsables et le personnel. 	<ul style="list-style-type: none"> - La comptabilité analytique et gestion budgétaire sont liées. Le découpage de la brasserie en centres d'analyse permettra de définir un réseau et des niveaux de responsabilité identiques avec le système budgétaire. Les bases d'une gestion budgétaire sont ainsi établies.

Source : nous-mêmes

Conclusion

La deuxième partie de notre étude, nous a permis de créer un lien entre la théorie et la pratique dans le cadre de la mise en place du système du coût complet par les sections homogènes. En effet, nous avons sur la base d'une description succincte, fait ressorti les forces et les faiblesses du système actuel de calcul des coûts au sein de la brasserie en vue d'y apporter des améliorations.

La conception d'une comptabilité analytique de gestion par la méthode du coût complet basée sur les sections homogènes au sein de la brasserie nous à permis de :

- élaborer un plan comptable analytique pour l'affectation des charges dans les centres d'analyse au niveau de la comptabilité générale ;
- un découpage de la brasserie en centres de responsabilités érigés en centres de structure, centres auxiliaires et centres principaux ;
- définir le tableau de synthèse de la répartition des charges et la formation du résultat ;
- de présenter la structure du tableau de concordance du résultat de la période avec celui de la comptabilité générale.
- et enfin de relever les limites du système et proposer des recommandations pour sa mise en œuvre.

Conclusion Générale

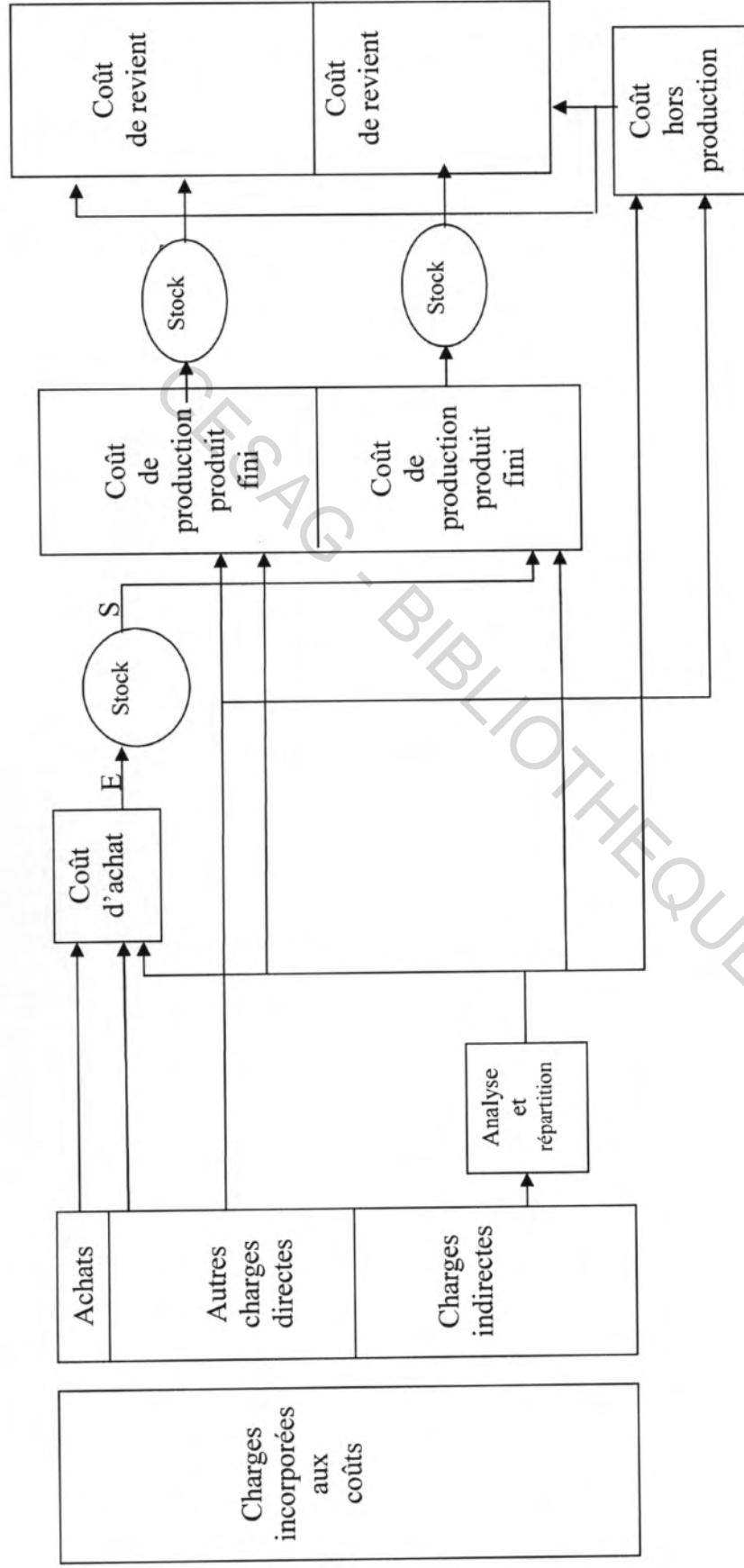
La comptabilité analytique de gestion occupe une place prépondérante dans le système d'information de l'entreprise. A travers ses outils et ses méthodes de calculs des coûts et coûts de revient, elle est un instrument de veille qui permet aux gestionnaires de gérer le présent et d'anticiper sur le futur. La détermination du coût de revient complet par la méthode des sections homogènes au sein de la brasserie « Africa Investissement Sénégal » a favorisé la création des sections conformément à son organigramme fonctionnel et son réseau analytique. Ce qui nous a permis par la suite, à l'aide d'un système de calcul des coûts de manière hiérarchique, l'obtention de la structure du coût de revient des produits finis vendus et du résultat analytique d'exploitation. Le coût complet par la méthode des centres d'analyse complète ainsi la comptabilité générale qui ne donne seulement qu'un résultat global. Les responsabilités sont situées et la continuité d'exploitation garantie par la maîtrise des conditions internes d'exploitation à tous les niveaux.

La comptabilité analytique proposée à travers ce mémoire est un système intégré à la comptabilité générale. Cependant, elle connaît des limites telles qu'une redéfinition des centres d'analyse et des clés de répartition en cas de changements majeurs dans le cycle de production des boissons gazeuses.

Les clés de répartition choisis et les tableaux proposés n'ont pas la prétention d'être exhaustifs ni parfaits. Ils permettent néanmoins de répondre aux attentes de la brasserie concernant la production d'informations fiables sur la valorisation des stocks et le calcul des coûts. En outre, le système de la comptabilité analytique peut être complété par une gestion budgétaire qui s'appuiera sur ces centres de responsabilités.

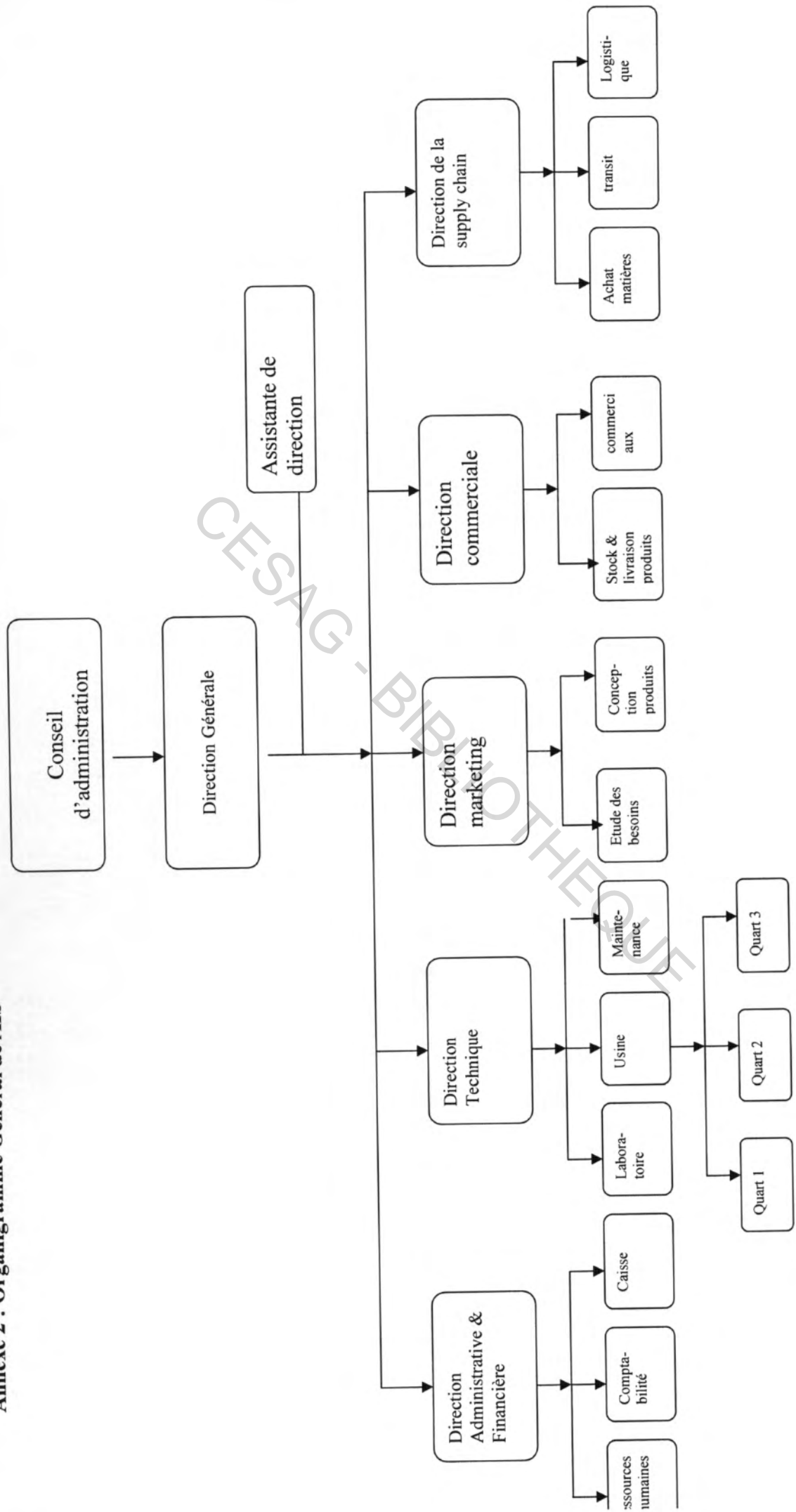
ANNEXES

Annexe 1 : Le réseau de la comptabilité analytique de l'entreprise industrielle



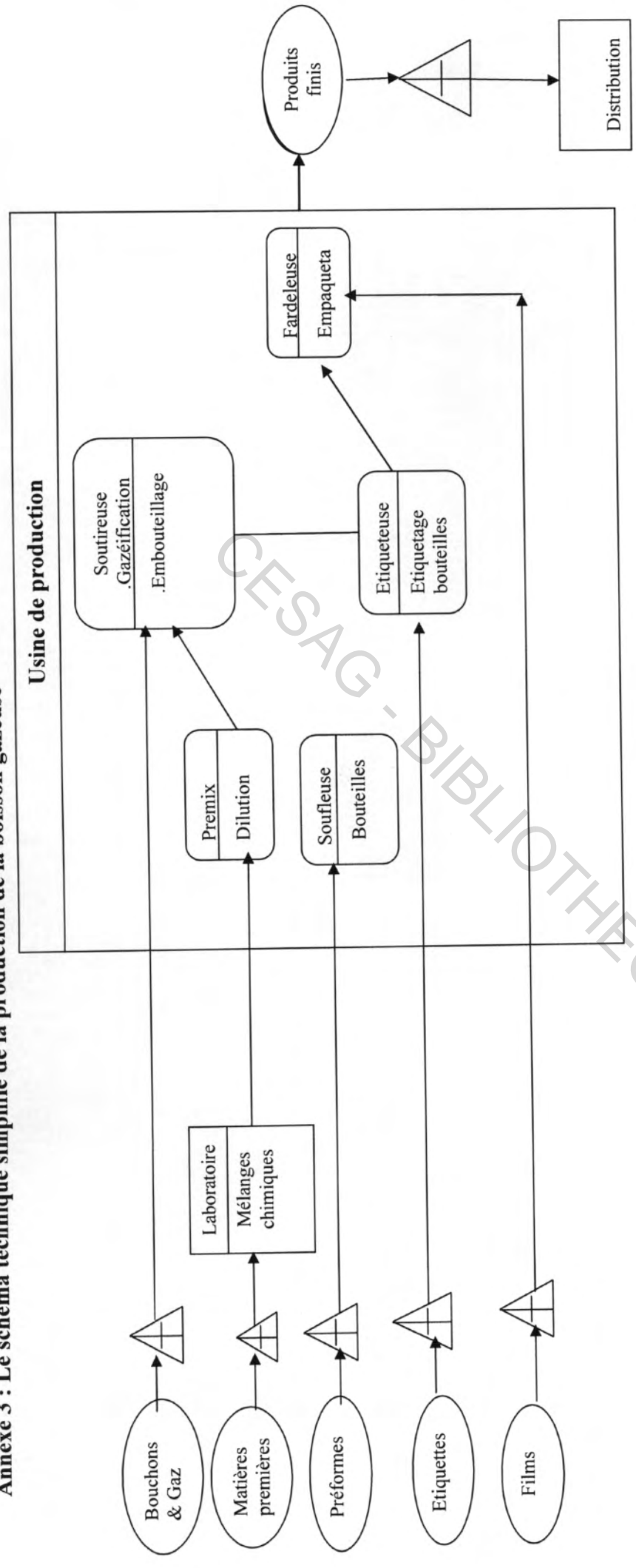
Source : Contrôle de gestion AIS

Annexe 2 : Organigramme Général de AIS



Source : Contrôle de gestion AIS

Annexe 3 : Le schéma technique simplifié de la production de la boisson gazeuse



Source : Contrôle de gestion AIS

Annexe 5 : Plan des comptes des sections analytiques

N° Compte	Intitulé de la section analytique
400	CENTRES DE STRUCTURE : ADMINISTRATIF
4001	Présidence et Direction Générale
40011	Présidence PCA
40012	Direction Générale
40013	DGA
40014	Assistante de Direction
4002	Contrôle de gestion et Comptabilité Analytique
40021	Contrôle de gestion
40022	Comptabilité analytique
4003	Direction Administrative et Financière
40031	Direction des ressources humaines
40032	Service Comptabilité
40033	Service Trésorerie & Caisse
4004	Centre de financement
40041	Frais bancaires
40042	Frais sur emprunt
40043	Intérêts débiteurs
40044	Agios

500	CENTRES AUXILIAIRES
5001	Entretien & Sécurité
50011	Entretien
50012	Sécurité
5002	Centre Energie
50021	Carburant
50022	Electricité

5003	Charges de la période
50031	Salaires à répartir
50032	Téléphone à répartir
50033	Carburant à répartir
50034	Repas à répartir
50035	Fournitures de bureau à répartir
50036	Charges non incorporables

600	CENTRES OPERATIONNELS
6001	Approvisionnements
60011	Service Transit & Logistique
60012	Comptabilité Matière
60013	Dépôt Maxifer
6002	Centres de Production
60021	Laboratoire & Siroperie
600211	Laboratoire
600212	Siroperie
60022	L'unité de production
600221	Souffleuse

600222	Prémix
600223	Soutireuse
600224	Etiqueuteuse
600225	Fardeleuse
600226	Maintenance
600227	Charges des Quarts
6002271	Premier Quart
6002272	Deuxième Quart
6002273	Troisième Quart
600228	Pièce de Rechange
6003	Centres de Distribution
60031	Direction Commerciale
600311	Service Commerciale
600312	Service Stock produits finis
60032	Direction Marketing

Suite Annexe 6 : Plan des comptes des sections analytiques

Source : Nous-mêmes

Annexe 6 : La ventilation des sections analytiques suivant leur imputation

SECTIONS ANALYTIQUES	IMPUTATIONS			
	COUT	COUT	COUT	COUT
	MATIERE	DE PRODUCTION	DE DISTRIBUTION	DE REVIENT
CENTRES DE STRUCTURE				X
PRESIDENCE & DIRECTION GENERALE				
CONTRÔLE DE GESTION & CA				
DIRECTION ADMINISTRATIVE & FINANCIERE				
CENTRE FINANCEMENT				
CENTRES AUXILIAIRES				X
ENTRETIEN & SECURITE		X	X	
ENERGIE		X	X	
CHARGES DE LA PERIODE		X	X	
CENTRES OPERATIONNELS				X
APPROVISIONNEMENT	X			
LABORATOIRE & SIROPERIE		X		
UNITE DE PRODUCTION		X		
MAINTENANCE		X		
CENTRES DISTRIBUTION				X
DIRECTION COMMERCIALE			X	
DIRECTION MARKETING			X	
TOTAUX				

Source : Nous-mêmes

Annexe 7 : La synthèse de l'imputation des sections et la formation du résultat analytique

SECTIONS ANALYTIQUES	CLES D'IMPUTATION	PRODUCTION DE LA PERIODE		
		ORANGE	ANANAS	COLA
		125 CL	125 CL	125 CL
A- CHIFFRE D'AFFAIRES HORS TAXES				
I- CHARGES DIRECTES				
COUT MATIERES	Spécifique au produit fini			
II- CHARGES INDIRECTES				
<u>CENTRES DE STRUCTURE</u>	Coût de production			
PRESIDENCE & DIRECTION GENERALE				
CONTRÔLE DE GESTION & CA				
DIRECTION ADMINISTRATIVE & FINANCIERE				
CENTRE FINANCEMENT				
<u>CENTRES AUXILIAIRES</u> *				
ENTRETIEN & SECURITE				
ENERGIE				
CHARGES DE LA PERIODE				
<u>CENTRES OPERATIONNELS</u>				
APPROVISIONNEMENT	F acheté			
LABORATOIRE & SIROPERIE	Quantités produites			
UNITE DE PRODUCTION	Quantités produites			
MAINTENANCE	Quantités produites			
III- COUT DE PRODUCTION (I+II)				
IV- CENTRES DISTRIBUTION	Chiffre d'affaires hors taxe			
DIRECTION COMMERCIALE				
DIRECTION MARKETING				
V- COUT DE REVIENT (III+IV)				
B- RESULTAT ANALYTIQUE (A -V)				

* Pour les centres auxiliaires, la ventilation de leur montant sera effectuée vers les autres centres

source : nous-mêmes

Bibliographie

- 1- BOIVERT Hugues (1991), *Le contrôle de gestion vers une pratique renouvelée*, édition du nouveau pédagogique
- 2- BOULOT Jean Luc & al. (1979), *Comptabilité analytique tome 2*, édition Publi-union Paris FRA
- 3- BOUQUIN Henry (2000), *Comptabilité de gestion*, édition Economica
- 4- BURLAUD Alain & al. (2003), *Comptabilité de gestion*, 3^e édition, éditeur Vuibert
- 5- CAUSSE Génévieve (1993), *Esprit entreprises publiques et méthodes de gestion*, édition AUPELF
- 6- CLARK J M (1923), *studies in the economics of overhead cost*, university of chicago
- 7- CUYAUBERE Thierry & al. (2004), *Contrôle de gestion*, 7^e édition, groupe revue fiduciaire
- 8- DEPRez Michel & al. (1992), *Contrôle de gestion et comptabilité analytique*, édition technique plus
- 9- FAYE El Hadji (2006), *Le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire*, 2^e éd PUD
- 10- FAYOL Henry (1918), *Administration industrielle et générale*, édition Dunod
- 11- FILIGA Michel & al. (2002), *Traité et actes uniformes commentés et annotés*, édition Juriscope
- 12- GERVAIS Michel (1994), *Le contrôle de gestion*, 5^e édition Economica
- 13- GILLES Bertrand (1978), *Histoire des techniques*, édition Gallimard la pléiade
- 14- GOUJET Christian & al. (2007), *Comptabilité de gestion*, 7^e édition Dunod
- 15- GRANDGUILLOT, Béatrice & al. (2008), *Comptabilité de gestion*, 9^e édition Gualino éditeur
- 16- GUEDJ Norbert & al. (1994), *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance dans l'entreprise*, 2^e éd, éditions d'organisation
- 17- HORNGREN Charles & al. (2006), *Comptabilité de gestion*, 3^e édition Pearson
- 18- KHOUATRA Djamel & al. (1996), *Comptabilité de gestion*, édition Ellipse
- 19- LECLERE Didier (2004), *L'essentiel de la comptabilité analytique*, 4^e édition Organisation
- 20- LOCHARD Jean (1998), *Comptabilité analytique ou Comptabilité de responsabilité*, éd. Organisation
- 21- MELYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique*, 3^e édition Bréal

- 22- MEVELLEC, Pierre (2005), *Les systèmes de coûts*, édition Dunod
- 23- MIKOL Alain (1997), *DECF épreuve n° 7 Contrôle de gestion cas pratique corrigés*, éd. Gualino
- 24- SAADA Toufik (2005), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 3^e édition Vuibert

Mémoires et articles

- 25- AKINOTCHO, Diane Christelle (2006), *Contribution à la conception d'un système de la comptabilité analytique à la société nationale d'électricité (SENELEC)*, lieu d'édition CESAG
- 26- GODENER Armelle & al. (2009), la participation des managers au contrôle de gestion de leur performance managériale, Grenoble école de management
- 27- KANE EL Hadji Amadou (2006), *Analyse du système de la comptabilité par la méthode du coût complet : Cas de la SENELEC*, lieu d'édition CESAG
- 28- *Note mensuelle août 2009 n° 31*, Direction de la prévision des études économiques du Sénégal (DPEE)

Webographie

- 29- <http://cejee24.monbloguebranchez-vous.com/>
- 30- [wikipedia.org/wiki/comptabilité analytique](http://wikipedia.org/wiki/comptabilité_analytique)
- 31- www.cnc.org