



CESAG 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)**

**Promotion
(2008-2009)**

Mémoire de fin de formation

THEME

**PROCESSUS DE MISE EN PLACE D'UNE COMPTABILITE
ANALYTIQUE D'EXPLOITATION :
CAS DE LA SOCIETE REVA SENEGAL**



Présenté par :

Dirigé par :

Ndèye Aissatou NDOYE

Monsieur Ali SAMBA

Chef de département Licence ISCIBF

CESAG

010

M0087MPTCF11

2

DEDICACE

A ma famille, en particulier

A mon Père,

A ma Mère,

Pour tous les sacrifices endurés et les inlassables efforts que vous ne cessez de déployer chaque jour pour l'épanouissement de vos enfants.

REMERCIEMENTS

Mes remerciements les plus sincères vont à l'endroit de:

- Monsieur Fallilou DIALLO pour avoir bien voulu nous accueillir au sein de son illustre cabinet.
- Monsieur Alpha DIAKHABY, mon superviseur, pour son dévouement, ses précieux conseils et sa disponibilité sans faille.
- Tout le personnel du cabinet pour leur accueil chaleureux.
- Monsieur Ali SAMBA, mon directeur de recherche, pour son attention et son entière disponibilité dans le suivi de cette étude.
- Monsieur Amadou NATANDA pour sa contribution dans le suivi de l'étude.
- L'ensemble du corps professoral et administratif du CESAG.
- Tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce document.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing

ADR : Administrateur

AM : Appui Méthodologique

CA: Comptabilité Analytique

CC : Coût Complet

CF : Charge Fixe

CLCOP : Comité Local de Concertation des Organisations de Producteurs

CV : Charge Variable

DFC : Direction Financière et Comptable

DT : Direction Technique

DG : Direction Générale

EURL : Entreprise Unipersonnel à Responsabilité Limitée

ONG : Organisation Non Gouvernementale

PCAR : Programme de Conseil Agricole et Rural

R&D : Recherche et Développement

REVA : Retour Vers l'Agriculture

SARL : Société Anonyme à Responsabilité Limité

SE : Suivi Evaluation

SRDR : Société Régionale de Développement Rural

TS : Technicien spécialisé

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Figure 1 : Objectifs de la comptabilité analytique

Figure 2 : Le chainage des deux systèmes d'information :

Figure 3 : Processus de calcul des coûts dans une entreprise commerciale

Figure 4 : Processus de calcul des coûts dans une entreprise industrielle

Figure 5 : Organigramme de référence pour la construction de plans analytiques

Figure 6 : Le modèle d'analyse

Tableau 1 : Les principales catégories de coûts

Tableau 2 : Ensemble de choix concernant l'informatisation de l'application

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	I
REMERCIEMENTS.....	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	IV
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.....	7
<i>CHAPITRE 1 : CADRE CONCEPTUEL ET PRINCIPALES METHODES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE</i>	9
1.1 LE CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....	9
1.1.1 Définition de la comptabilité analytique.....	10
1.1.2 Objectifs de la comptabilité analytique.....	12
1.1.3 Relations avec la comptabilité générale.....	12
1.2 LES PRINCIPALES METHODES ANALYTIQUES DE GESTION.....	15
1.2.1 Définition des concepts clés.....	15
1.2.2 Méthode des coûts complets.....	16
1.2.3 Imputation rationnelle des charges fixes	17
1.2.4 Méthode des coûts variables.....	18
1.2.5 Méthode des coûts préétablis.....	19
1.2.6 Evolution des méthodes analytiques de gestion.....	21
<i>CHAPITRE 2 : METHODOLOGIE DE MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE ANALYTIQUE</i>.....	23
2.1 LES ETUDES PRELIMINAIRES.....	23
2.1.1 Etude de l'entreprise.....	24
2.1.2 Identification des critères de qualité du système.....	24
2.1.2.1 Degré de précision de l'information.....	25
2.1.2.2 Périodicité et rapidité de l'obtention des informations.....	25
2.1.3 Prise en compte de l'impact des facteurs contextuels.....	25
2.2 LA PHASE DE CONCEPTION DU SYSTEME.....	26
2.2.1 Définition des objectifs de la comptabilité analytique.....	26
2.2.2 Etude du processus de calcul du coût de revient.....	27

2.2.3	Définition des centres de responsabilité.....	28
2.2.4	Définition de la procédure d'affectation et de répartition des charges.....	29
2.2.5	Définition d'un plan comptable analytique.....	30
2.2.6	Précision des différents outputs du système.....	32
2.3	LA PHASE DE MISE EN ŒUVRE DU SYSTEME.....	33
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....		36
3.1	LE MODELE D'ANALYSE.....	36
3.1	LES TECHNIQUES ET OUTILS DE COLLECTE DE DONNEES.....	38
3.1.1	L'entretien individuel.....	38
3.1.2	L'analyse documentaire.....	39
3.1.3	L'observation directe.....	39
3.2	LE TRAITEMENT DES DONNEES.....	40
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....		42
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CADRE DE L'ETUDE.....		44
4.1	Présentation de la société REVA.....	44
4.1.1	Historique.....	44
4.1.2	Mission.....	45
4.1.3	Objectifs.....	46
4.1.4	Le programme de conseil.....	47
4.1.4.1	Les différentes activités.....	47
4.1.4.2	Le contrat de prestation de services.....	48
4.2	Présentation du cabinet OPTIMEX.....	50
4.2.1	Historique.....	50
4.2.2	Objectifs.....	51
4.2.3	Activités et fonctionnement.....	51
CHAPITRE 5 : DEMARCHE DE MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE LA SOCIETE REVA.....		53
5.1	DESCRIPTION DU PROCESSUS ET DIAGNOSTIC ORGANISATIONNEL.....	54
5.1.1	Description du processus.....	54
5.1.2	Diagnostic organisationnel.....	54
5.2	REVUE ANALYTIQUE DES ETATS FINANCIERS.....	55
5.3	DIAGNOSTIC DU SYSTEME DE COMPTABILITE EXISTANT.....	56
5.3.1	Analyse du reporting analytique actuel.....	56

5.3.2	Détermination des limites du système.....	58
5.4	PROCESSUS ADOPTE PAR LE CABINET POUR LA MISE EN ŒUVRE.....	59
5.4.1	Préliminaires.....	59
5.4.2	Méthodologie.....	60
5.4.2.1	Identification des charges directes et indirectes.....	60
5.4.2.2	Identification des coûts techniques et coûts administratifs.....	61
5.4.2.3	Découpage analytique de la société en centres d'analyse.....	61
5.4.2.4	Table des classes analytiques et des régions.....	62
5.4.2.5	Répartition des centres de structure.....	62
5.4.2.6	Répartition des centres auxiliaires.....	63
5.4.2.7	Imputation des coûts des centres principaux.....	63
5.4.2.8	Saisies analytiques.....	63
	CHAPITRE 6 : ANALYSES ET RECOMMANDATIONS.....	65
6.1	ANALYSES.....	65
6.1.1	Analyse par rapport à la démarche.....	66
6.1.2	Analyse par rapport aux choix.....	67
6.2	RECOMMANDATIONS.....	69
	CONCLUSION GENERALE.....	71
	ANNEXES.....	74
	BIBLIOGRAPHIE.....	80

INTRODUCTION GENERALE

CESAG
BIBLIOTHEQUE

Au fur et à mesure que les entreprises évoluent, le périmètre de la concurrence s'élargit et les oblige à développer un système de calcul des coûts pour effectuer un étalonnage concurrentiel. En effet, les dirigeants qui se veulent plus compétitifs ont pris conscience que le résultat global que donne la comptabilité générale d'une grande entreprise, n'est pas en lui-même suffisant : il faut le fractionner en entités plus restreintes et plus significatives pour mieux comprendre ce qui se passe en interne et ainsi, prendre des mesures de détail sur les éventuelles insuffisances. Donc, il devient nécessaire d'avoir une vue plus détaillée sur l'activité et les résultats des différents sous-ensembles notamment les services, les unités de production, les points de ventes, les centres de responsabilités... C'est ainsi que s'est développée la comptabilité analytique de gestion au niveau du système d'information de gestion des entreprises pour permettre cette approche.

Ainsi, dans une optique de globalisation des marchés où la concurrence devient un facteur de plus en plus important, une gestion efficace des coûts devient cruciale. En effet les systèmes de coût de revient répondent aux besoins des gestionnaires dans la prise de décisions aussi bien stratégique, tactique, qu'opérationnelle.

De nos jours, les systèmes de comptabilité analytique sont mis en place au sein de plusieurs entreprises, quelle que soit leur forme ou leur taille. Et ceci a été facilité par le développement des technologies de traitement et de communication de l'information, notamment des progiciels de gestion qui ont fortement abaissé le coût de la collecte et du traitement d'une information détaillée. La comptabilité analytique est devenue l'élément phare du système d'information de l'entreprise en complément de la comptabilité générale qui, bien qu'étant un système fiable, montre ses limites au fur et à mesure que l'entreprise se développe, ne permet plus aux dirigeants d'avoir de plus amples informations sur les coûts pour prendre les décisions adéquates.

Un des meilleurs moyens d'aider la stratégie, c'est de rendre compte ou reporter, grâce à l'analyse par les chiffres et la comptabilité analytique. Ce n'est pas une solution miracle et universelle mais elle constitue un bon début, afin de placer à moyen terme des leviers d'actions efficaces dans les objectifs.

Ce phénomène est parvenu au Sénégal, car de nos jours les entreprises sont toutes intéressées de connaître leurs coûts, pour une meilleure fixation de leur prix de vente et une gestion budgétaire efficace, tout ceci, dans une perspective d'augmenter leurs marges. Par conséquent, la mise en place d'une comptabilité analytique est devenue une nécessité, une

étape cruciale du développement d'une organisation du fait qu'elle est un préalable à un contrôle de gestion efficace.

Pour effectuer cette mise en place, les entreprises peuvent recourir aux professionnels de leurs services de comptabilité ou de contrôle de gestion. Mais, pour bénéficier d'une expertise avérée, elles ont besoin d'un appui extérieur qui, dans la plupart des cas est assuré par des cabinets de conseils, ou des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

La société REVA (Retour vers l'agriculture) prestataire de services de conseil agricole et rural, entame aujourd'hui une seconde phase de son développement institutionnel avec pour objectif de : « promouvoir et de piloter un service de conseil agricole et rural, décentralisé à la demande, permettant aux petits producteurs d'améliorer durablement leur productivité, les productions, la sécurité alimentaire et les revenus ».

REVA se voit ainsi assignée une mission de service public mais aussi d'intérêt spécifique dans un contexte marqué par la faible disponibilité des ressources publiques. En conséquence pour se développer, elle se trouve dans l'obligation non seulement de rationaliser ses dépenses, mais aussi de rechercher, grâce à l'expertise qu'elle a pu engranger, les ressources qui viendront compléter les allocations budgétaires dont elle peut encore disposer pour assurer son fonctionnement et mener à bien ses programmes d'activité. Cependant la société n'arrive plus à maîtriser ses coûts et fait face à un déficit de ressources qui la met dans l'obligation de geler quasiment certaines de ses activités opérationnelles.

Plusieurs facteurs peuvent être à l'origine de cette situation :

- manuel de procédures qui ne fait pas l'objet de mises à jour ;
- non spécialisation des fonctions ;
- reporting analytique inexistante ou inefficace ;
- mauvaise utilisation des ressources propres ;
- système comptable qui ne permet pas une bonne connaissance de tous les coûts encourus et leur composition ;
- augmentation des charges indirectes au profit des charges directes ;
- gestion budgétaire inefficace ;
- absence de structure finalisée de l'entreprise (organigramme, fiches de postes...).

Ceci peut avoir comme conséquence sur la pérennité de REVA :

- difficultés à prendre les décisions adéquates de la part des dirigeants ;
- abandon de certaines activités opérationnelles qui auraient pu être rentable ;
- baisse de rentabilité et d'efficience ;
- contrôle de gestion inefficace ;
- diminution de la qualité du service.

Pour remédier à cette situation les solutions suivantes pourraient être envisagées :

- redéploiement du personnel ;
- révision de l'organigramme ;
- réaménagement du manuel de procédures ;
- spécialisation des fonctions ;
- mise en place d'une de comptabilité analytique d'exploitation adaptée aux besoins.

Toutes ses solutions sont des alternatives qui méritent une mise en œuvre, mais la dernière nous semble plus opportune car pour mener à bien sa mission, REVA doit s'approprier les outils d'un management moderne lui permettant d'assurer sa pérennité institutionnelle et de piloter de manière efficace et efficiente ses activités. En effet elle a besoin d'une bonne connaissance de tous les coûts encourus (et leur composition) dans l'exercice de sa mission. C'est là un impératif de gestion afin de pouvoir procéder à un arbitrage judicieux sur ses charges en faveur de ses activités essentielles, ce que permet la comptabilité analytique.

Ainsi pour faire face à l'ensemble de ses défis et contraintes, la direction générale de la société s'est donnée comme objectif prioritaire la mise en place d'une comptabilité analytique adaptée aux besoins de la société et répondant à des objectifs bien définis.

Pour ce faire la mission de mise en place a été confiée au cabinet d'audit et d'expertise comptable OPTIMEX, qui du fait de son expérience avérée en matière de mise en place de système comptable analytique, a correspondu au profil du consultant spécifié dans l'appel d'offre. Celui-ci est donc appelé à mettre en évidence ces atouts par l'organisation de son intervention et la mise en œuvre d'une méthodologie de travail à même d'assurer la réussite de la mission et ainsi satisfaire les objectifs assignés par REVA.

Au regard de ces considérations, notre question de recherche principale est la suivante : Quelle est la méthodologie à adopter par les prestataires de services plus précisément les cabinets d'expertise comptable pour une mise en place d'un système de comptabilité analytique adaptée aux entreprises qui en expriment le besoin ?

De manière plus spécifique :

- Quelles sont les préalables à la conception d'un système de comptabilité analytique d'exploitation ?
- Quelles sont les diligences à prendre pendant la phase de conception et de mise en œuvre d'un système de comptabilité analytique ?
- Quel type de coût sera le mieux adapté aux besoins de la société REVA ?
- Quelle procédure sera suivie par le cabinet pour réussir cette mission ?

Pour répondre à ces différentes interrogations, nous avons choisi comme thème de ce présent mémoire « Processus de mise en place d'une comptabilité analytique d'exploitation : cas de la société REVA SENEGAL »

L'objectif principal de cette étude est d'analyser la méthodologie adoptée par le cabinet d'expertise comptable pour garantir la réussite de la mission de mise en place d'un système de comptabilité analytique pour REVA.

Plus spécifiquement, il s'agira de :

- montrer l'importance d'un système de comptabilité analytique pour une entreprise ;
- mettre en évidence les diligences à prendre lors des différentes phases de la mise en place d'un tel système ;
- apprécier la procédure de mise en place à travers cette mission du cabinet ;
- formuler des recommandations pertinentes

La conduite de cette mission est une longue procédure subdivisée en deux phases: une phase de conception et une phase de mise en œuvre proprement dite. Dans la présente étude nous nous intéressons plus à la phase d'étude ou de conception qui nous semble être la plus importante, car une bonne étude est la base de la réussite de la mise en œuvre effective.

L'intérêt de ce mémoire se situe à plusieurs niveaux:

- pour la société : ceci permettra aux futurs utilisateurs du système de connaître l'importance de celle-ci et de prendre les mesures nécessaires pour que ses conditions de travail soient meilleurs et pour que son développement continu soit assuré ;
- pour le cabinet : Nous espérons que nos modestes recommandations contribuerons à l'amélioration de certains points dans sa méthodologie ;
- pour le lecteur : Il permettra au lecteur de connaître l'importance de la mise en place d'une comptabilité analytique dans une entreprise et sa contribution à la prise de décisions des dirigeants ;
- pour nous-mêmes : Ce travail nous permettra d'approfondir nos connaissances théoriques et pratiques en matière de mise en place d'un système de comptabilité analytique, domaine qui nous était inconnu jusqu'à présent.

Notre étude s'articule autour de deux grandes parties :

Dans la première partie, à travers une revue de littérature nous montrerons l'importance de la comptabilité analytique pour une entreprise, pour ce faire, nous ferons une présentation des différents concepts afférents au thème et de la démarche méthodologique de mise en place d'une comptabilité analytique puis nous exposerons notre méthodologie de l'étude.

Dans la deuxième partie, nous procéderons à une description de l'existant passant par la présentation du cadre de l'étude et l'étude du cas. Par rapport aux résultats obtenus, nous avancerons des recommandations aux responsables du cabinet et de la société en vue de l'amélioration des procédures en matière de mise en place de comptabilité analytique.

**PREMIERE PARTIE : CADRE
THEORIQUE DE L'ETUDE**

CESAG BIBLIOTHEQUE

Il y a de cela quelques décennies, l'entreprise était considérée comme une entité uniforme et il suffisait aux gestionnaires de calculer un résultat global que permettait la comptabilité générale, pour pouvoir la piloter. Mais, l'avènement de la mondialisation, c'est-à-dire à la fois l'élargissement des périmètres de la concurrence et l'accélération des processus d'information a profondément modifié les besoins des systèmes d'information comptable de gestion.

Ce n'est plus tant une mesure précise dont les entreprises ont besoin que d'indicateurs de gestion leur permettant de prendre rapidement la bonne décision. Ce n'est pas le coût exact, par ailleurs introuvable, qui leur est nécessaire, mais l'outil de gestion adapté aux besoins de la prise de décisions. Cette dernière est protéiforme, et l'outil doit pouvoir s'y conforter (Jacquot & Milkoff, 2007:11).

Ainsi la comptabilité analytique de gestion s'est développée et est devenue l'outil d'analyse et de maîtrise des coûts pour le contrôle de gestion. Elle est la résultante des préoccupations liées au pilotage de l'organisation et sa stratégie de développement

Nous allons à travers cette partie aborder la notion de comptabilité analytique et les différentes méthodes analytiques. Nous exposerons également la démarche méthodologique pour la mise en place d'un système comptable analytique.

CHAPITRE 1 : CADRE CONCEPTUEL ET PRINCIPALES METHODES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.

Dans la gestion d'une organisation, la comptabilité analytique occupe une place de choix. Elle revêt une importance capitale du fait qu'elle constitue une source d'informations permanentes, pertinentes et adaptées aux besoins du contrôle de gestion.

En premier lieu, nous nous proposons de donner une plus grande compréhension de la notion de comptabilité analytique, ensuite nous exposerons les principales méthodes analytiques de gestion.

1.1 LE CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Nous allons cerner la notion de comptabilité analytique à travers sa définition et ses objectifs. Par la suite nous mettrons en évidence ses différentes relations avec la comptabilité générale.

1.1.1 Définition de la comptabilité analytique

Evoquer la comptabilité analytique de gestion, traduction infidèle de management accounting, c'est faire référence à un système comptable destiné aux managers. Les managers ont deux préoccupations constantes: comprendre l'avenir, maîtriser les actions des autres. La comptabilité analytique doit donc son appellation à ces deux notions clés : aider à comprendre l'avenir, aider à influencer les comportements. Au sens plein du terme, elle permet de connaître les coûts : pourquoi les engage t on ? Quelles lois économiques suivent t-ils ? Et cette connaissance accumulée permet aussi de s'en servir pour orienter les actions de ceux qui jouent le rôle dans l'atteinte des objectifs.

C'est pourquoi on peut proposer la définition suivante « La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies » (Bouquin, 2000 :10).

Melyon (2003 :9) le rejoint dans ce sens en définissant la comptabilité analytique comme étant un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

Selon Horngren & al (2006 :7), la comptabilité de gestion exerce trois fonctions importantes, à savoir le traitement des données, l'alerte et la simulation.

- Le traitement des données comprend l'enregistrement et la conservation des données ainsi que la communication de résultats fiables à tous les niveaux de la hiérarchie ;
- L'alerte consiste à signaler les opportunités et les problèmes qui doivent retenir l'attention des responsables. L'alerte s'intéresse à toutes les occasions d'augmenter les valeurs de l'organisation ;
- La simulation permet une analyse comparative qui identifie les meilleures solutions pour réaliser les objectifs de l'organisation.

1.1.2 Objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique peut se voir attribuer plusieurs objectifs du fait de son importance pour une entreprise. Son objectif principal est de répartir les charges en fonction des catégories de produits. Certains produits étant plus consommateurs de charges, il devient important pour les dirigeants d'identifier le résultat réalisé pour leur permettre d'optimiser la gestion (réduction des charges fixes ou variables ou augmentation du prix de vente du produit).

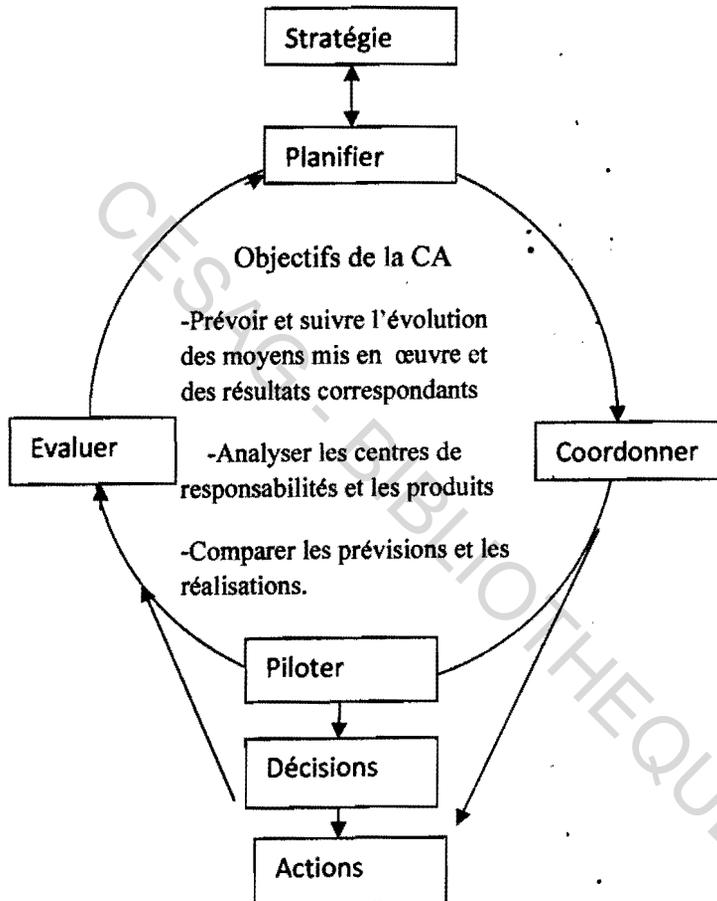
Melyon (2003 :7) & Grandguillot (2008 :7) spécifient ces objectifs à travers les quatre points ci-dessous :

- connaître les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise, en comprendre la structure pour mieux les maîtriser ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (stocks, production immobilisée) ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondant ;

- établir les prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budget d'exploitation) par exemple : constater la réalisation des provisions et expliquer les écarts.

Nous pouvons illustrer les objectifs de la comptabilité analytique à travers la figure ci dessous.

Figure 1 : Objectifs de la comptabilité analytique



Source : Dayan & al (2003 : 728)

Autrement dit, la comptabilité analytique aurait trois finalités conjuguées selon Dayan & al (2003 :729) :

- identifier les liens entre les finalités poursuivies et les ressources engagées ;
- orienter les actions des individus ;
- évaluer la performance des choix opérés en vue des décisions futures.

1.1.3 Relations avec la comptabilité générale

Comptabilité générale et comptabilité analytique sont liées du fait qu'elles sont toutes les deux des systèmes d'information de l'entreprise. Cependant, Jackot & Mlkoff (2007 :57) estiment que « l'analyse des charges en fonction de leur destination, et non de leur nature, constitue la différence fondamentale entre comptabilité analytique et comptabilité générale ».

Elles sont aussi complémentaires. Nous pouvons illustrer cela par l'exemple donné par Leclere (2004:5), qui fait une remarque importante concernant la prétendue séparation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique : « la valorisation du stock final permet de calculer les variations de stock au cours de l'exercice et ces variations sont prises en compte dans l'établissement des états financiers annuels. Autrement dit, dans le cas où il existe des variations de stock, la comptabilité générale a besoin d'informations fournies par la comptabilité analytique ».

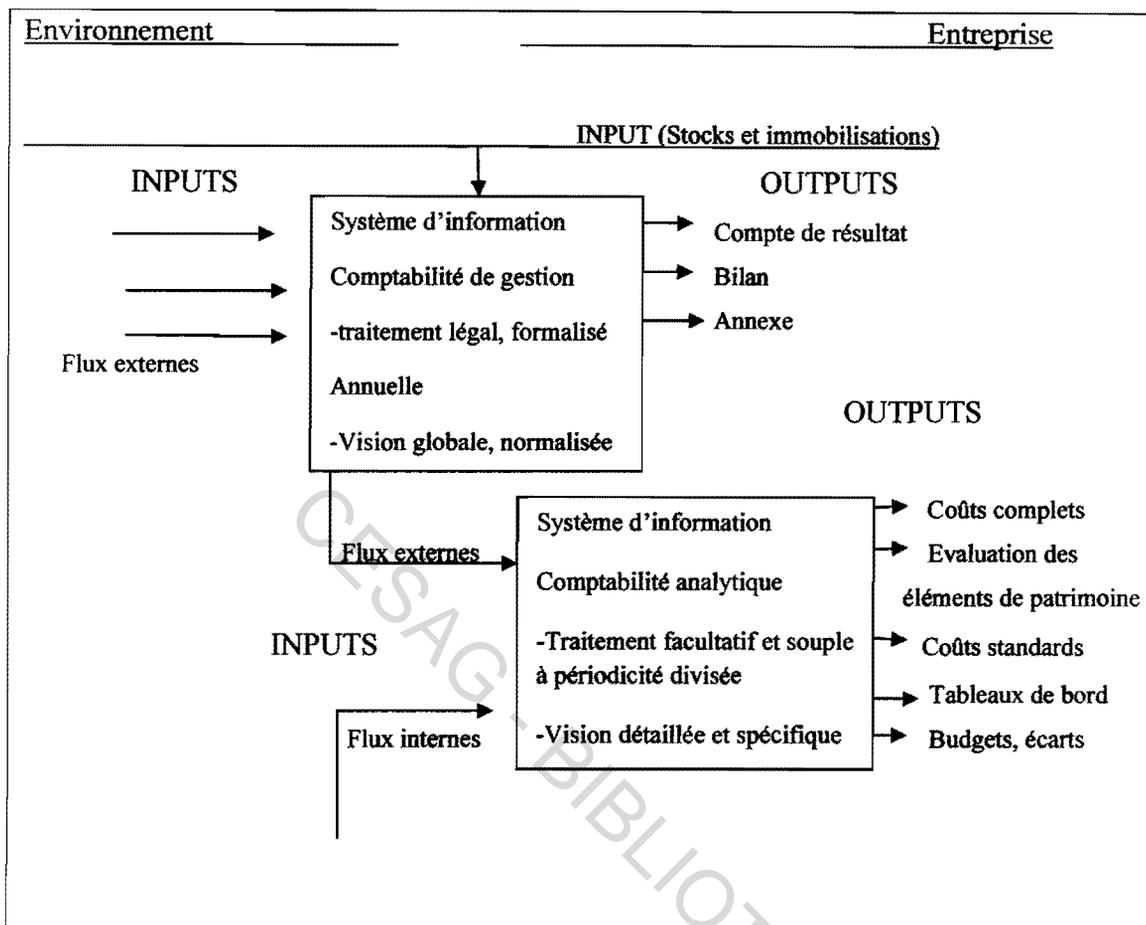
Cependant, la comptabilité générale présente quelques insuffisances car les informations produites par celle-ci demeurent incomplètes pour appréhender les performances internes de l'entreprise et la comptabilité analytique est née pour palier ces imperfections.

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

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

A travers la figure ci-dessous nous pouvons illustrer les liens qui existent entre les deux disciplines :

Figure 2 : Le chainage des deux systèmes d'informations, comptabilités analytique et générale



Sources : Alazard & Separi (2007 : 137)

En somme, comptabilité analytique et comptabilité générale bien que complémentaires se différencient sur plusieurs points notamment du point de vue des informations utilisées, de leurs destinations, des règles, du critère de classement, des buts poursuivis et de leur période de référence, Horngren & al (2006 :18) les résumant à travers cinq points :

- La réglementation, les rapports de la comptabilité analytique sont presque toujours destinés à l'usage interne et ils ne sont pas soumis à des règlements externes. Alors que ceux de la comptabilité générale doivent généralement être établis en conformité avec les règlements et les directives imposées par la loi et la profession comptable ;

- L'étendue et la précision de l'information : les rapports de la comptabilité générale regroupent l'information financière, non financière et qualitative qui peut être très détaillée ou très condensée. La comptabilité générale est habituellement très générale, elle est destinée à donner une vue d'ensemble de la situation et des résultats d'une organisation sur une période donnée. Elle se concentre sur l'information financière ;
- la périodicité des rapports : les rapports de la comptabilité analytique peuvent être produits fréquemment avec une périodicité horaire, journalière ou hebdomadaire, mais parfois sur une période de plusieurs années. La périodicité est dictée par les utilisateurs de l'information pour leurs prises de décision et l'exercice de leurs contrôles. Au contraire les rapports de la comptabilité générale sont produits annuellement. Toutefois les grands groupes produisent des rapports trimestriels ou semestriels.
- La relation au temps : les rapports de la comptabilité analytique comportent de l'information historique et actuelle. Mais, ils informent en outre sur les résultats attendus et les activités futures. Les rapports de la comptabilité financière informent sur les résultats et la situation d'une organisation dans la période écoulée. Ils sont rétrospectifs.

Après avoir passé en revue des concepts importants de la comptabilité analytique, nous allons parler des méthodes analytiques de gestion qui ont fait l'objet d'un bon nombre de recherches en gestion.

1.2 LES PRINCIPALES METHODES ANALYTIQUES DE GESTION

Plusieurs méthodes sont possibles pour mettre en place un suivi des coûts. Le choix de recourir à l'une plus qu'à une autre va dépendre de l'analyse des besoins, d'une réflexion sur les usages attendus de cet outil et de la démarche de pilotage retenue. Le critère du coût de la mise en place et de l'évolution plus ou moins lourde sera également déterminant au regard des résultats qui en sont attendus.

Pour mieux appréhender cette partie, la définition préalable des concepts clés s'avère nécessaire. Par la suite nous ferons une revue des méthodes les plus importantes à savoir celles relatives au coût complet, à l'imputation rationnelle des charges fixes, au coût variable et aux coûts préétablis. Nous terminerons par une esquisse de l'évolution des méthodes analytiques de gestion.

1.2.1 Définition des concepts clés

Pour Burlaud & Simon (2003 :4), le concept central est celui de coût. Un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaiterait en faire.

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

Gouget & Raulet (2003:9), en déduisent qu'un coût est une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration.

On pourra ainsi calculer en particulier un coût d'achat, un coût de production.

Un coût de revient est une accumulation de charges sur un produit à un stade final de son élaboration (vente incluse).

- une marge est une différence entre un prix de vente et un coût.
- un résultat est une différence entre un prix de vente et un coût de revient.

- une charge est l'imputation à un exercice d'une diminution du patrimoine (autre que distribution du bénéfice), en contrepartie de la consommation d'un emploi.

1.2.2 Méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets encore appelée méthode des centres d'analyses, repose sur la distinction entre charges directes et indirectes. Elle permet d'intégrer au coût de revient d'un produit l'ensemble des charges qui s'y rapportent.

Selon Carlier et Ruprich-Robert (2005:185) :

- une charge est directe par rapport au coût du produit recherché, si son affectation est possible sans calcul intermédiaire grâce à un moyen de mesure. Le coût s'impute de manière simple et évidente au service ou au produit.
- une charge indirecte est une charge qui est générée par l'organisation pour permettre la production du produit ou du service, mais sans lien immédiat et évident avec elle.

Les charges indirectes avant leur imputation aux coûts sont traitées dans des centres d'analyse. Rongé (1998 :113), définit un centre d'analyse comme étant « un sous ensemble de l'entreprise, un centre de regroupement comptable où les charges indirectes aux produits sont accumulées et analysées avant d'être répartis entre les produits ou plus largement entre les objets de coût ».

On distingue :

Les centres d'analyse principaux (Approvisionnement, production, distribution).

Les centres d'analyses auxiliaires (Ex : administration, services après vente...).

Les charges indirectes par nature sont dans un premier temps réparties entre les centres principaux et les centres auxiliaires à l'aide de clés de répartition (répartition primaire). Ensuite, les charges indirectes de chaque centre auxiliaire sont réparties entre les centres principaux qui bénéficient de son activité (répartition secondaire). Enfin les unités d'œuvre sont des centres principaux sont imputées au calcul des coûts.

L'objectif premier de la méthode est de chercher un mode d'évaluation des produits (biens et services) de l'entreprise à partir du calcul de leurs coût de revient. Cette valeur coût des produits sert de point de repère et de comparaison par rapport à la valeur donnée par le marché. Ce coût de revient des produits est donc de prime abord, un instrument utile pour les dirigeants, notamment pour le calcul des résultats prévisionnels et comme base pour la négociation sur les prix de vente (Dayan & al, 2004 :737).

Cependant, d'après Godar & al (2002:131), la mise en pratique de cette méthode peut poser certains problèmes. Le premier réside dans la mise en route de cette méthode : En effet avant de pouvoir calculer un coût de revient, un travail d'analyse et de réflexion s'avère nécessaire. A quel niveau de finesse de calcul les responsables souhaitent aboutir ? Quelle analyse des charges mettre en place afin de distinguer les charges directes et les charges indirectes ? Combien de centres d'analyse retenir ? Quelle est le processus de production de l'entreprise Par ailleurs, les résultats obtenues peuvent être remis en cause puisqu'il dépendent (certaines fois) d'une répartition discutable des charges indirectes du fait de l'utilisation de clés de répartitions qui manquent de précision ».

1.2.3 Imputation rationnelle des charges fixes

L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de calculer les coûts dans une optique de contrôle de gestion : la connaissance de l'évolution des coûts doit permettre de prévenir les risques de dérapage. Dans ce contexte les variations du niveau d'activité entraînent mécaniquement des variations du coût fixe unitaire qui perdrait toute signification si l'on ne pratiquait pas l'imputation rationnelle des frais fixes Leclere (2004 :169). En effet d'après Hutin(667), cette méthode permet d'avoir des coûts complets par produit qui ne tiennent pas compte des variations d'activité et de reprendre globalement le coût de la sous activité ou le bonus de sur activité au niveau du résultat.

La méthode consiste à séparer les frais généraux qui ne sont pas directement imputables, et dans les sections de production on définit un niveau normal de production. On détermine alors un coefficient d'imputation rationnelle, ratio entre l'activité normale et l'activité constatée. Les coûts unitaires calculés ne dépendent plus de l'activité, que ce soit pour un produit donné ou pour l'ensemble des produits.

Les bonis et malis d'incorporation de frais généraux sont laissés en fin de période et vont bien être pris dans le résultat global, mais sans rendre impossible le contrôle de gestion. Les variations de coûts que l'on constatera refléteront nécessairement des comportements de production, plus efficaces ou moins efficaces, entraînant des correctifs utiles sans toucher à la politique de prix. Cette méthode peut être raffinée pour tenir compte des variations saisonnières dans la production de résultats mensuels.

Le point de vue de Gouget & Raulet (2007 :153), sur l'intérêt de cette méthode est le suivant : Il ne s'agit pas de modifier les coûts, l'imputation rationnelle doit permettre de porter un jugement plus pertinent sur les conditions de l'exploitation, une fois éliminée l'incidence des variations d'activité.

1.2.4 Méthode des coûts variables

La méthode des coûts variables ou Direct costing repose sur la distinction charges fixes – charges variables. Les charges fixes ou Charges de structure sont des éléments dont le coût ne varie pas avec le volume de production. Elles restent stables jusqu'à un certain niveau d'activité: Pour Monereau (2008:43), c'est ce coût fixe qui est à l'origine des économies d'échelle car il reste stable quelque soit le nombre d'unités produites (dans les limites de la capacité productive), les charges variables ou charges opérationnelles varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement une exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus.

Dans cette méthode, on incorpore aux coûts successifs (coût d'achat, de production, de distribution...) que les charges variables. Les charges fixes seront imputées directement au résultat d'ensemble de la période car elles sont considérées globalement comme étant des charges liées à l'existence même de l'organisation. Cette méthode permet donc d'effectuer des études de coûts pertinentes car non influencées par les charges liées à la structure (Monereau, 2008:43).

Selon Leclere (2004 :113), dans la méthode du direct costing, contrairement à la méthode des coûts complets ou l'intégralité des charges se trouvent dans les coûts, certaines charges notamment les charges fixes indirectes ne sont pas imputées aux différents produits. On évite ainsi le reproche adressé à la méthode des coûts complets au sujet du caractère arbitraire de certaines clés de répartition. Ceci permet au direct-costing d'être une méthode beaucoup plus utile en gestion prévisionnelle tout du moins à court terme

1.2.5 Méthode des coûts préétablis

Dans les entreprises qui produisent en série des produits semblables sinon identiques, il est relativement évident de connaître les quantités standards de ressources nécessaires à la production d'une unité produite. Des coûts unitaires standards peuvent alors être affectés à ces quantités standards de ressource pour déterminer le coût standard par unité produite.

Dans la méthode des coûts préétablis ou standards, les équipes d'ingénieurs d'étude et de production, les personnels d'exécution et les comptables de gestion déterminent des coûts unitaires standards distincts sur la base de gammes de fabrication propres à chaque produit. L'identification du coût standard de chaque produit évite l'inconvénient qu'il y'aurait à ramener le coût réel de tous les produits au calcul d'une unique moyenne (Horngren & al, 2006 : 108).

D'après Hutin (2007:672) « le principe consiste à calculer les coûts à l'avance (qu'ils soient complets ou partiels) mesurer et analyser les écarts avec les valeurs réelles ».

L'intérêt est triple :

- ces coûts permettent d'élaborer des budgets ;
- les prévisions et les budgets peuvent être comparés aux réalisations pour faire apparaître des écarts dont l'analyse débouche sur des actions correctives si besoin ;
- l'information sur les performances réalisées est connue plus rapidement: les quantités réelles sont valorisées immédiatement au coût préétabli sans avoir à attendre que soit connu l'ensemble des frais et coûts réels.

D'après cette étude, nous pouvons résumer les méthodes analytiques à travers le tableau suivant en guise de conclusion qui met aussi en exergue d'autres types de coûts que l'on n'a pas spécifiés, mais qui sont cependant très importants.

Tableau 1 : Les principales catégories de coûts

Coûts complets	
Coûts complets traditionnels	Regroupe toutes les charges de la comptabilité générale.
Coûts complets économiques	Incorporent les charges de la comptabilité générale mais après ajustement de certaines d'entre elles.
Coût d'imputation rationnelle	Coûts complets corrigés des variations d'activités. Estimation du cout de sous activité ou du gain de suractivité par rapport à l'activité normale.
Coûts partiels	
Coûts variables	Sont pris en compte pour le calcul et l'analyse des marges, uniquement les charges qui varient avec la production Les charges de structure sont déduites globalement de la somme des marges.
Coûts directs	Ne sont prises en compte que les charges qui peuvent être affectées directement à un produit sans calcul intermédiaire, évitant les mécanismes de répartition des charges indirectes.
Coût marginal	Estimation des coûts à la marge à partir des dernières unités produites.
Autres exemples d'analyse	
Coût et rentabilité d'un élément particulier	Exemple : étude de la rentabilité d'un investissement, cout des locaux
Coûts cachés et performances cachés	Un coût caché est provoqué par un élément connu dont les charges correspondantes n'ont pas été isolées : coût de l'absentéisme, coût de la non qualité.
Coûts d'opportunité	Manque à gagner résultant du renoncement qu'implique tout choix.
Coût discrétionnaire	Coût pour lequel la relation avec le résultat est délicate à établir : frais généraux.
Coûts externes : Externalités	Coûts transférés à des tiers à l'entreprise ou à l'entité observée.
Coût cible	Méthode ayant pour objectif l'obtention d'un coût compatible avec les objectifs de rentabilité fixés pour l'ensemble du cycle de vie du produit avec un prix de vente « cible » ou imposé par le marché.

Source : Dayan & al (2003 :733)

1.2.6 Evolution des méthodes analytiques de gestion

Les méthodes traditionnelles de comptabilité analytique ont longtemps offert des avantages aux entreprises, mais actuellement ces dernières sont en pleine évolution. Et comme l'affirme Hutin (2007:681), la pertinence de ces méthodes face à l'évolution des entreprises devient discutable :

- le modèle de calcul des sections homogènes est essentiellement tourné vers la phase de production, il est basé sur l'existence de charges directes prépondérantes (main d'œuvre) et de charges indirectes minoritaires réparties à l'aide de clés de répartition plus ou moins arbitraires. Cependant l'évolution a entraîné une croissance très importante des activités de support (informatique, marketing, distribution, gestion des ressources humaines) qui a inversé les proportions: les charges indirectes sont aujourd'hui largement majoritaires ;
- la quasi-disparition des charges variables (limités aux consommations de matières, la main d'œuvre de production étant devenue pratiquement indépendante de la production), le fait de pouvoir agir sur sa politique d'amortissement (dégressif, différé, exceptionnel...) remettent en cause le modèle du coût variable et du seuil de rentabilité.

Vue les insuffisances des méthodes traditionnelles, une évolution des méthodes analytiques s'est avérée nécessaire, c'est ainsi que celles ci ont donné lieu à la méthode ABC (Activity Based Costing) ou comptabilité par activité qui selon Monereau (2008:48), est une méthode de calcul des charges indirectes basées sur une analyse des coûts par activité. Elle est une alternative à l'utilisation de clés de répartitions pour la distribution des charges indirectes car de nombreuses charges indirectes par rapport aux produits sont directes par rapport aux activités ».

Selon Carler et Ruprich-Robert (2005:188) « L'ABC a comme but de préciser la nature des coûts indirects liés aux diverses activités ou aux différents services. Elle répartie ces coûts et les frais généraux non pas au prorata des heures de main d'œuvre, mais les relie aux activités qui les ont générés. Il ne s'agit plus d'une logique de répartition des charges mais d'une logique d'élaboration des coûts ».

La comptabilité analytique par activité s'apparente à un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir dans un premier temps l'ensemble des charges, voire des produits budgétaires sur des objets de coût (les activités supports et opérationnelles de l'organisation). Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts sur les produits et prestations que l'organisation délivre.

Elle se fonde sur un découpage transversal de la structure, par processus et activités supports (permettant le bon fonctionnement de la structure) et opérationnels (directement liés à la délivrance d'une prestation finale). Les activités sont placées au cœur du modèle. Ainsi, les charges ne peuvent être déversées que sur les activités afin d'obtenir un coût complet par activités (supports et opérationnelles).

Selon Godar & al (2002:132) « La devise de la méthode ABC est « les produits consomment des activités qui consomment des ressources » alors que dans la méthode des coûts complets, elle se résume par « les produits consomment des ressources ». C'est ce qui nous permet d'apprécier le degré élevé de pertinence que cette nouvelle méthode induit car en effet, l'analyse est plus fine.

L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

Cette méthode offrirait à la société les avantages suivants d'après Nienssen & Chanteux (2005:186):

- obtention de coûts complets plus pertinents ;
- mise en évidence des coûts liés à la complexité ;
- le découpage en activités favorise leur analyse critique et la détection des activités sans ou à faible valeur ajoutée ;
- possibilité de mettre en évidence des processus ;
- diminution substantielle des cas de subventionnement croisés ;
- bien plus qu'une simple méthode d'imputation comptable.

Après la mise en évidence de ces différentes méthodes, nous nous proposons de développer la méthodologie de mise en place d'un système de comptabilité analytique qui exige en premier le lieu le choix de la méthode de calcul des coûts qui sera la plus appropriée à l'organisation.

CHAPITRE 2 : METHODOLOGIE DE MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE ANALYTIQUE

La question de la construction ou de la modification d'un système de comptabilité analytique peut se poser à différentes périodes du développement d'une organisation. En effet, on rencontre rarement une entreprise nouvelle qui met immédiatement en place un système de comptabilité analytique. C'est au fur et à mesure que son domaine d'activité s'élargit que les dirigeants conviennent de la mettre en place, car la comptabilité générale bien que importante devient insuffisante pour leur prise des décisions stratégiques.

Rongé (1998:58), donne comme exemple classique d'une telle situation « une détérioration inattendue de la rentabilité d'exploitation qui apparaît au compte de résultat et dont personne au sein de l'organisation, ne peut identifier les causes parce que le compte de résultat ne présente qu'une vision agrégée, par nature de frais de l'ensemble des composants du coût d'exploitation et ne permet pas d'avoir une vision sur la contribution de chacun des produits ou service à la rentabilité de l'entreprise ».

Dans d'autres cas, c'est l'impertinence du système comptable existant qui peut se poser du fait de l'inadéquation de la représentation de l'entreprise fournie par la comptabilité analytique. Ceci est en général du à des changements dans l'environnement, la technologie et la stratégie suivie par l'entreprise.

La mise en place passe d'abord par des études préliminaires, ensuite à la phase de conception qui est une étape d'analyse et de réflexion et enfin la mise en œuvre proprement dite qui est l'aboutissement du projet. Nous allons donner une plus grande compréhension des ces trois étapes qui revêtent une grande importance pour notre étude.

2.1 LES ETUDES PRELIMINAIRES

Toute mise en place suppose d'abord une étude approfondie de l'entreprise en question pour comprendre ses réalités, ses procédures et tout ceci pour pouvoir nous faciliter le travail et nous orienter dans la phase de conception. S'il s'agit d'un système déjà existant qui a des insuffisances et qu'il faudra améliorer ou en faire la refonte, les cabinets font généralement un audit du système analytique existant comme nous le verrons dans la deuxième partie.

L'importance de ces études préliminaires, réside dans le fait qu'elles sont un préalable à l'identification du système de coût qui répondra mieux à la modélisation de la structure. Elles comprennent l'étude de l'entreprise, l'identification des critères de qualité du système, et la prise en compte de l'impact des facteurs contextuels :

2.1.1 : Etude de l'entreprise

L'étude de l'entreprise doit commencer par la détermination de ses principaux traits :

- sa taille ;
- son activité principale pour savoir si c'est une entreprise industrielle, commerciale ou de services.
- la durée du cycle de production qui déterminera notamment l'existence ou non de travaux en cours ;
- le mode de commercialisation : sur stock (production en série stockée en attente des commandes) ou à la commande (qui nécessitera un système d'établissement de devis et de suivi des coûts des commandes) ;
- la saisonnalité de l'activité (qui pourra conduire à l'adoption de la technique de l'imputation rationnelle des charges fixes) ;
- le mode de gestion interne centralisé ou décentralisé (dans ce dernier cas il faudra élaborer des comptes de résultat par unité décentralisée, ce qui posera vraisemblablement un problème de prix de cession interne) ;
- la formation et l'aptitude des dirigeants à utiliser des données chiffrées pour prendre des décisions ou au contraire leur propension dirigée selon leur intuition.

Mais l'essentiel de l'étude de l'entreprise consiste à analyser avec précision ses processus de fabrication de façon à représenter l'entreprise par un schéma montrant les différents ateliers ou services, leur relation et la circulation des matières et des produits (Burlaud & Simon, 2006 :175).

2.1.2: Identification des critères de qualité du système

La qualité du système à mettre en place passe par un choix adéquat d'un certain nombre de critères notamment le degré de précision, la périodicité et la rapidité de l'information.

2.1.2.1 Degré de précision de l'information

En effet, ceci est intimement lié au degré de pertinence du système. Mais il faudra aussi tenir compte du coût que cela aura pour l'entreprise. Comme l'affirme Rongé (1998 :59), il existe un arbitrage entre la précision de l'information comptable et son coût: une plus grande précision de l'information comptable produite s'accompagne le plus souvent d'un coût plus important du système comptable, même si la relation n'est pas strictement linéaire. Donc il faudrait avant tout, faire une analyse coût/ avantages de l'information comptable produite.

2.1.2.2 Périodicité et rapidité de l'obtention des informations

Un système d'information pertinent suppose que l'on obtienne des informations au moment où elles sont utiles aux gestionnaires. On pourrait qualifier ceci de la pertinence du reporting. En effet, certaines informations ne sont pertinentes que si elles sont obtenues en temps réel c'est le cas du contrôle de la production Par contre d'autres ne sont utilisables que annuellement. Donc le reporting devra faire l'objet d'une périodicité prédéterminée de remontées d'informations, se fondant sur un organigramme précis des responsabilités de gestion.

Cela suppose a priori de sortir du caractère annuel et ponctuel de la publication des résultats du calcul de coûts. En outre, le reporting impose la fixation d'un plan de maîtrise des coûts, d'actions et un calendrier.

2.1.3 : Prise en compte de l'impact des facteurs contextuels

Les facteurs contextuels tels que l'environnement concurrentiel, la stratégie poursuivie, la structure organisationnelle et la technologie doivent être pris en considération dans la conception du système de comptabilité analytique. En effet, tous ces éléments tendent à jouer sur la nature de l'information et son importance pour les utilisateurs. Surtout pour faire face à toute forme d'évolution et de modification de celles-ci.

Nous concluons avec cette assertion de Alazard & Sépari (2007:141) « le meilleur coût pour une organisation n'est pas nécessairement celui qui a le plus de qualité, mais celui qui apparaît au bon moment, à la bonne place, qui parvient au bon utilisateur avec la précision souhaitée par ce dernier »

2.2 LA PHASE DE CONCEPTION DU SYSTEME

Cette phase est celle de l'analyse et de la réflexion pour le choix de la meilleure méthode analytique et la détermination d'un coût pertinent qui répondra le mieux à la structure de l'entreprise. Celle ci passe par les étapes suivantes.

2.2.1 Définition des objectifs de la future comptabilité analytique

Une comptabilité analytique ne se conçoit que si l'organisme a affiché préalablement des objectifs clairs. Bien sûr, ces objectifs peuvent être divers et nombreux et même, parfois, en apparence contradictoires (dégager les produits rentables, maintenir des prestations porteuses de l'image d'une institution). Dès lors, la capacité d'une comptabilité analytique à répondre à une diversité d'objectifs et de mesures est un premier moyen d'évaluer sa pertinence.

D'après Nienssen et Chanteux (2005:194,195), lors de cette étape, tous les acteurs concernés par la comptabilité analytique doivent déterminer les besoins auxquels elle doit répondre. Ces derniers peuvent varier en fonction du niveau de responsabilité auquel on se situe dans l'organisation. En voici quelques exemples :

- Direction générale :
 - marge brute par secteur d'activité, par site, par produit,...
 - rentabilité nette des sièges d'exploitation
 - prix de revient complet des produits
 - coût des services, ateliers,...
- Responsable commercial
 - rentabilité par vendeur
 - rentabilité des actions commerciales
 - rentabilité de chaque client,...
- Responsable de la production
 - coût de différentes machines, ateliers,
 - coût des entretiens,...

Cependant selon ces auteurs, il ne sera pas toujours possible de répondre à toutes les préoccupations des différentes personnes. Il faut donc se fixer des priorités et faire des choix pour construire un système cohérent et pas trop lourd à gérer.

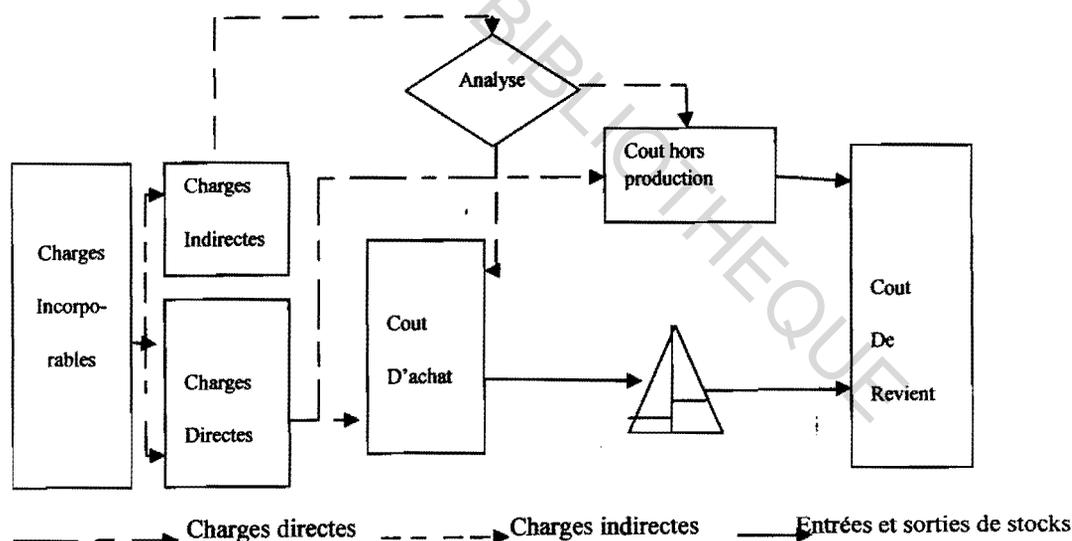
2.2.2 Etude du processus et choix de la méthode de calcul du coût de revient

Le processus de production est l'ensemble des étapes nécessaires à la fabrication et à la distribution d'un bien. L'étude de ce processus permet de choisir la méthode analytique la mieux appropriée à la structure.

La comptabilité analytique doit être adaptée « sur mesure » aux caractéristiques et au mode d'organisation de l'établissement auquel elle s'applique. Les méthodes sont diverses et dépendent des objectifs arrêtés.

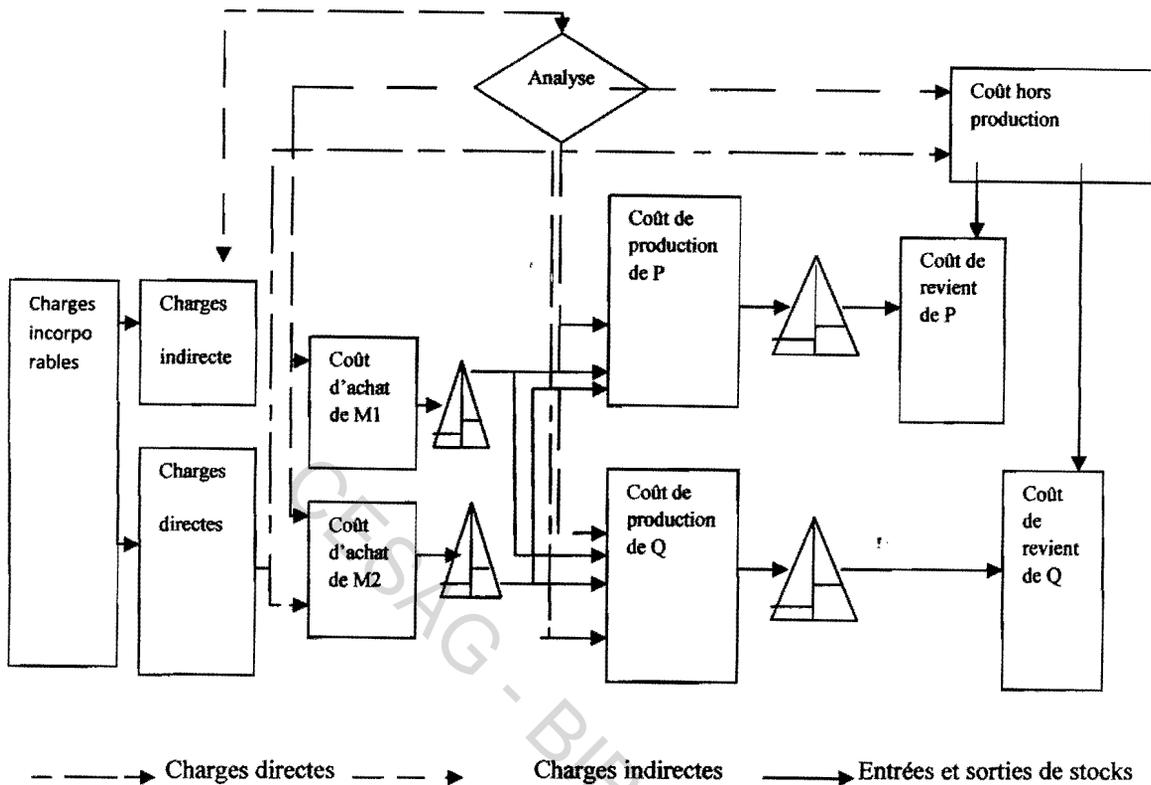
La complexité du processus de production dépend du type d'entreprise. En effet l'organigramme du processus de calcul des coûts est plus étendu s'il s'agit d'une entreprise industrielle que celle d'une entreprise commerciale. (Voir figures 3 et 4).

Figure 3 : Processus de calcul des coûts dans une entreprise commerciale



Source : Gouget & Raulet (2003 : 14)

Figure 4 : Processus de calcul des coûts dans une entreprise industrielle



Source : Gouget & Rault : (2003 : 17)

2.2.3 Définition des centres de responsabilités

Le centre de responsabilités fait partie des centres d'analyse. « Les centres d'analyse ouverts par le gestionnaire sont fonction de la complexité de l'entreprise, de ses activités, ainsi que ces besoins d'information. Il n'existe pas de normes, ni d'idéal quant au nombre de centres qu'il est nécessaire de distinguer. Il convient néanmoins de remarquer qu'un nombre de centre insuffisant appauvrit l'analyse alors qu'un nombre élevé la complexifie » Melyon(2004 :28).

D'après Melyon (2004 :29), le centre de responsabilité représente une subdivision de l'entreprise qui :

- bénéficie d'une direction à son sommet ;
- dispose d'un certain degré d'indépendance dans son activité ;
- poursuit des objectifs propres compatibles avec les objectifs généraux de l'entreprise ;
- est doté de moyens pour atteindre les objectifs fixés par la direction.

Un centre de responsabilité est donc composé d'un groupe d'acteurs de l'organisation, auquel des moyens sont attribués pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné. On distingue habituellement :

- les centres principaux, assumant une fonction directement opérationnelle au niveau de la production (un atelier d'usinage par exemple) au bureau de l'approvisionnement (ex : un bureau d'achat) ou au niveau de la distribution (ex : un service de la publicité) ;
- les centres auxiliaires qui jouent un rôle plus fonctionnel et qui travaillent pour d'autres centres : le service entretien ou le service comptable par exemple.

Cependant d'après Leclere (2004:21), il est possible d'utiliser une classification un peu plus complexe qui distingue :

- les centres opérationnels (équivalent des centres principaux) ;
- Les centres de structure (centre auxiliaire dont l'activité est difficilement mesurable : direction générale par exemple) ;
- Les centres de services (auxiliaires dont l'activité est plus mesurable : service informatique par exemple).

2.2.4 Définition de la procédure d'affectation et de répartition des charges

Il faut en premier lieu, déterminer les charges incorporables de la comptabilité analytique qui nécessite le retraitement de certaines charges notamment les charges non incorporables et les charges supplétives. Les charges non incorporables sont des charges régulièrement enregistrées en comptabilité générale mais que la comptabilité analytique ne prend pas en compte et les charges supplétives sont des ajouts liés à des consommations qui n'apparaissent pas dans la comptabilité générale, mais qui sont retenus comme éléments de coûts.

Après avoir déterminé les charges incorporables, obtenues par déduction des charges non incorporables sur les charges par nature de la comptabilité générale et ajout des charges supplétives, il convient d'abord de les analyser en charges directes ou indirectes. Après les charges indirectes pourront être réparties puis imputées aux coûts.

Les charges directes ne concernant qu'un seul coût identifiable pourront être directement affectées à ce coût ex : les charges directes affectables aux coûts de distribution: publicité pour la commercialisation du produit, commissions aux représentants des produits.

Les charges indirectes, ne pouvant pas faire l'objet d'une affectation directe aux coûts, leur mode de traitement est plus complexe. En effet il faudra deux niveaux de répartition.

- la répartition primaire : qui consiste à les répartir entre les centres principaux et auxiliaires à l'aide des clés de répartition que l'on peut définir comme étant des choix arbitraires d'un mode de répartition d'un coût indirect entre plusieurs centres de gestion.
- la répartition secondaire : qui consiste à répartir les charges indirectes de chaque centre auxiliaire entre les centres qui bénéficient de son activité.

L'imputation sera faite suivant les centres de responsabilités. L'activité de chaque centre est mesurée par un critère unique appelé unité d'œuvre qui permet l'imputation des frais de centre aux différents coûts. L'unité d'œuvre est l'unité de mesure permettant d'imputer le coût d'un centre d'analyse à d'autres centres d'analyse ou à des coûts de produits (commande ou services).

On distingue deux grandes catégories d'unités d'œuvres: les unités d'œuvre physiques (heures, quantités) et les unités d'œuvres monétaires qui sont utilisées lorsque l'usage d'une unité physique n'est pas significatif.

2.2.5 Définition d'un plan Comptable Analytique

Pour la comptabilité générale, il est facile de construire un plan comptable minimum normalisé pour la majorité des sociétés qu'importe leur taille et leur secteur. Pourvu que ce plan fasse preuve de normalisation, d'uniformisation et d'amélioration qui sont indispensables pour écarter les malentendus et les incompréhensions. Mais s'il s'agit de plan comptable analytique il y'a quelques difficultés comme le montrent Nienssen & Chanteux (2005:67), qui attestent que « étant donné que les mouvements internes varient d'une entreprise à l'autre d'après la nature des activités, le type d'organisation et les méthodes de calcul des prix de revient, il est impossible de fixer, pour la comptabilité analytique, un plan standard semblable au plan comptable minimum de la comptabilité générale».

Donc pour être utile, le plan comptable utilisé doit permettre de répondre aux objectifs de la comptabilité analytique. La codification utilisée doit être simple à mettre en œuvre, non seulement au niveau de l'application comptable, mais également au niveau des autres applications de gestion, pour produire rapidement et facilement les informations répondant aux besoins de l'analytique : ventilations des consommations, de la paie, etc.

La codification des comptes analytiques devra être effectuée sur la base de codes numériques facilement utilisables.

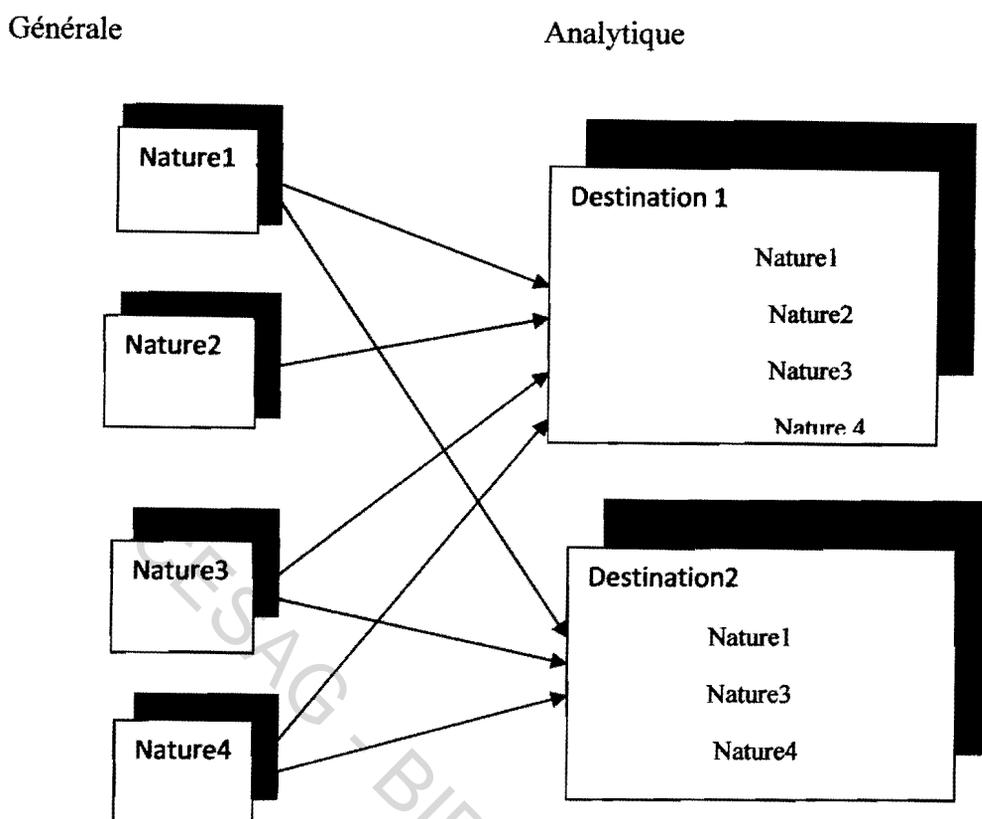
Il existe cependant des liens entre le plan comptable analytique et celui de la comptabilité générale :

- tous les comptes de charges et de produits sont ventilés en comptabilité analytique ;
- les comptes généraux sont organisés par nature (par exemple: achats, personnel, amortissement, etc.) alors que les comptes analytiques sont organisés par destination (par exemple: atelier, produit, commande, etc.).

A l'intérieur de la destination, il est cependant intéressant de connaître la nature de la charge ou du produit.

Certains comptes généraux sont liés à plusieurs comptes analytiques. Ce lien peut se faire à travers des règles de répartitions.

Figure 5 : Organigramme de référence pour la construction de plans analytiques



Source : Nienssen et Chanteux (2005 :68)

2.2.6 Précision des différents outputs du système

Il s'agit ici de définir nos attentes en terme de résultat par rapport au futur système qui sera mis en place, la modélisation de leur forme, le modèle de saisie qui sera adopté et la périodicité de l'obtention des résultats.

Tout ceci permettra de faire une comparaison avec les réalisations et de déceler les insuffisances du système pour une amélioration future éventuelle. Mais aussi, de pouvoir réajuster le système face aux insuffisances et difficultés que l'on rencontrera sur le terrain lors de la mise en œuvre proprement dite.

2.3 LA PHASE DE MISE EN OEUVRE DE DU SYSTEME

Encore appelé implémentation du système, cette phase représente la mise en place effective sur le terrain. De ce fait elle a une durée plus longue que la phase de conception et elle implique beaucoup d'acteurs. Ainsi, elle doit faire l'objet d'une préparation et d'une planification appropriée. Nous pouvons en déduire que la phase de conception n'est en quelque sorte qu'une étude de projet et la phase de mise en œuvre, l'exécution du projet.

« La mise en œuvre d'une comptabilité coûte cher, mobilise de nombreuses énergies, implique des saisies spécifiques, donne lieu à tous les niveaux la manipulation de très nombreux documents, imprimés et fiches. Le poids d'un tel système d'information et les habitudes qu'ils génèrent conditionnent durablement le mode de pensée et le comportement de chacun à l'intérieur de la firme. Cette inertie explique la difficulté fréquemment rencontrée lorsque, pour effectuer une étude particulière, on recherche des informations que le système ne fournit pas, n'ayant pas été prévu pour cela » (Engel & Kletz, 2007 :13).

D'après Bendriouch (2003 :3), cette dernière étape suppose :

- l'établissement d'une procédure de comptabilité analytique ;
- l'élaboration d'un organigramme de gestion détaillé par centre de responsabilité ;
- des choix quant à l'informatisation de l'application : (voir tableau ci-dessous)
- l'identification des moyens matériels humains et informatiques nécessaires ;
- l'étude du niveau de formation du personnel, c'est à dire des futurs utilisateurs du système pour une éventuelle sensibilisation ou une formation.
- la mise en fonctionnement du système, qui sera suivie de la validation de celle-ci après quelques phases de test sur une durée variable.

Le transfert des charges de la comptabilité générale à la comptabilité analytique est une phase cruciale lors de la mise en œuvre et elle doit être bien analysée pour donner une idée de la technique qui pourra être utilisée compte tenu du système d'information de la structure.

Il existe essentiellement trois techniques qui permettent ce transfert d'après Rongé (1998 :124) :

- la méthode extra comptable du tableau d'exploitation : qui procède par un reclassement des charges et des productions de la comptabilité générale afin d'obtenir les tableaux requis pour la comptabilité analytique ;
- les systèmes de comptabilité intégrés sur ordinateur : ils reposent sur des bases de données utilisées non seulement pour les comptabilités générales et analytiques mais aussi en gestion des stocks, en gestion des commandes, en trésorerie; pour la facturation...
- la méthode des comptes réfléchis : instaurée par le plan comptable général français. Il s'agit de comptes de charges et de produits qui se situent à l'intersection entre les deux comptabilités qui fonctionnent en sens inverse des comptes de classe six (6) et sept(7) de la comptabilité générale et permettent de maintenir intact les principes de la comptabilité en partie double dans les deux comptabilités.

Compte tenu de l'importance du rôle assigné à la comptabilité de gestion, la fiabilité est une qualité déterminante des informations fournies. Il est par conséquent, nécessaire qu'après la mise en place, qu'elle fasse elle-même l'objet de contrôles efficaces en interne.

Le contrôle s'exercera sur la saisie des données réelles. Les procédures internes de saisie des informations doivent être telles que toute omission, double emploi ou mauvaise imputation..., soient impossibles ou rapidement détectés puis corrigés (Burlaud & Simon, 2003:192).

Tableau 2 : Ensemble de choix concernant l'informatisation de l'application

Types de produits	Principales caractéristiques
Progiciel de comptabilité financière avec intégration de données analytiques	<ul style="list-style-type: none"> - adapté aux petites entreprises. - un code est attribué à chaque compte de gestion qui est ensuite ventilé et réparti pour calculer les coûts et les résultats ex: coût par chantier, résultat par chantier.
Tableur	<ul style="list-style-type: none"> - adapté aux petites et moyennes entreprises. - autonomie totale pour structurer les informations à partir des feuilles de calcul. - grandes possibilités de calcul soit à partir des données issues d'autres logiciels, soit de calculs précédents.
Progiciel spécifique	<ul style="list-style-type: none"> - adapté aux petites et moyennes entreprises. - progiciel standard ou logiciel développé par l'entreprise. - permet des interfaces avec d'autres progiciels ou logiciels. - paramétrages importants. - traitement automatique des fonctions telles que la gestion des approvisionnements, de la production et des stocks.
Progiciel de gestion intégré	<ul style="list-style-type: none"> - adapté aux grandes entreprises. - traite l'ensemble des fonctions de gestion (commande, facturation, immobilisation, gestion de la production et des stocks, comptabilité à l'aide d'une seule base de données centrales. - la saisie unique d'une information entraîne le traitement automatique des conséquences qui en découlent.

Source : Grandguillot (2008 : 20)

Cette méthodologie que nous venons de passer en revue nous montre les différents facteurs à prendre en compte pour mener à bien la mission. La réussite de cette mission implique la combinaison de tous ces facteurs interdépendants pour ainsi permettre l'atteinte des objectifs stratégiques

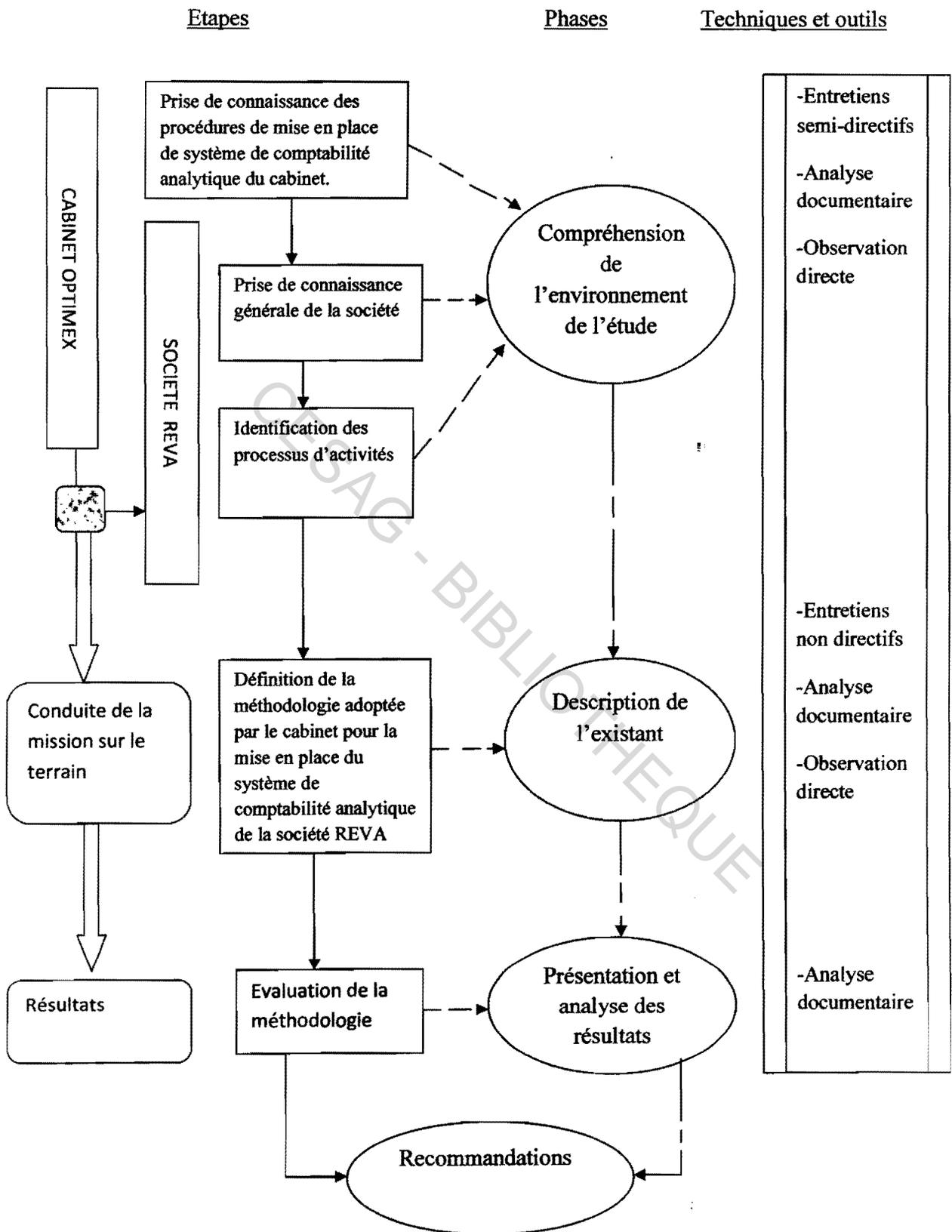
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Ce présent chapitre nous permettra d'exposer notre démarche en vue de répondre à notre question principale à savoir : Quelle est la méthodologie à adopter et quelles sont les diligences à prendre par les prestataires de service et plus précisément les cabinets d'expertise comptable, pour une mise en place d'une comptabilité analytique adaptée aux entreprises qui en expriment le besoin ? Après avoir présenté notre modèle d'analyse, nous décrirons les différentes méthodes dont nous nous servirons pour effectuer la collecte de données nécessaires à notre étude, ensuite nous indiquerons le mode de traitement de ces dernières.

3.1 LE MODELE D'ANALYSE

Pour une meilleure compréhension de notre étude nous avons fait une représentation schématique de la démarche que nous avons adoptée à travers notre modèle d'analyse. Notre revue de littérature nous a permis de déceler trois étapes dont dépend la réussite d'une mise en place d'un système de comptabilité analytique : ce sont les études préliminaires, la phase de conception et la mise en œuvre proprement dite. Nous nous sommes basés sur ces étapes pour élaborer notre modèle d'analyse.

Figure 6 : Modèle d'analyse



Source : nous mêmes

3.2 LES TECHNIQUES ET OUTILS DE COLLECTE DE DONNEES

Pour suivre la démarche exposée dans notre modèle d'analyse, nous avons utilisé comme techniques et outils de collectes de données : l'entretien individuel, l'observation directe et l'analyse documentaire.

3.2.1 L'entretien individuel

L'entretien individuel est une technique de recueil d'information qui se déroule dans une relation de face à face entre l'évaluateur et la personne enquêtée. C'est un outil simple et rapide d'utilisation dont les ressources nécessaires à sa réalisation restent abordables. Ceci en fait un outil incontournable en évaluation. L'entretien individuel permet de recueillir différents types d'informations en évaluation :

- des faits et des vérifications de faits ;
- des opinions et des points de vue ;
- des analyses et des propositions ;
- des réactions aux premières hypothèses et conclusions des évaluateurs.

Nous nous sommes entretenus avec le superviseur du cabinet qui avait en charge la mission en entretiens non directifs et les membres de l'équipe de la mission en entretien semi-directifs.

Avec l'entretien non directif, la personne interrogée s'exprime librement sur des questions dont le champ est assez large. Elle peut aborder des sujets que l'évaluateur n'a pas prévus. Celui-ci n'intervient que pour faciliter l'expression de la personne interrogée ou pour l'amener à approfondir certaines questions.

Concernant l'entretien semi-directif, il se fait à partir du questionnement de l'évaluation – le guide d'entretien. Le guide peut être complété par des questions visant à éclairer ou préciser les réponses faites par la personne interrogée. Cette forme d'entretien s'avère utile dans la mesure où, nous disposons déjà d'une information suffisante sur les enjeux et les questions prioritaires à traiter au cours de l'évaluation d'après notre modèle d'analyse.

3.2.2 L'analyse documentaire

L'analyse documentaire est une opération intellectuelle de forte précision qui conditionne la qualité d'un système documentaire en termes de restitution de résultats de recherche. L'analyse documentaire repose non seulement sur un savoir et sur une compréhension profonde des buts de la documentation, mais aussi sur un savoir faire mettant en œuvre ces savoirs complexes. L'analyse documentaire impose d'avoir une importante culture générale. Elle exige que soient compris le rôle et la place de cette opération intellectuelle dans le processus global d'un système d'information.

Notre analyse documentaire s'est faite essentiellement sur la base du manuel de procédures du cabinet, de manuels de comptabilité analytique, du rapport d'audit et de conception de la comptabilité analytique de la société, de la note d'orientation de la mission, des brochures et articles concernant la société...

3.2.3 L'observation directe

C'est une méthode qui permet d'obtenir des renseignements utiles et dans les meilleurs délais en observant ce que font les gens, pour vous aider à prendre les décisions sur la manière d'améliorer les résultats d'un projet ou d'aboutir à des données et constatations pouvant servir d'hypothèses pour des études plus approfondies. Cette méthode est cruciale pour compléter les données recueillies, et peut servir à comprendre le contexte, et donc à expliquer les résultats.

Le risque d'introduire des renseignements biaisés est toujours présent car il faut tenir compte de la subjectivité de l'observateur, de la manière dont l'observateur influence l'observé ou du fait que la situation observée empêche l'observateur d'être objectif. Ces problèmes ne pourront jamais être entièrement éliminés. En conséquence, l'observation directe, en tant que méthode d'évaluation, ne doit être que le complément d'autres méthodes.

Cette technique nous a permis d'avoir une compréhension plus élargie du cadre de notre étude, pour évoquer nos premières impressions et points de vue. Ceci nous a facilité l'élaboration des questions pour nos différents entretiens.

3.3 LE TRAITEMENT DES DONNEES

La collecte des données nécessaires à notre étude nous a permis de faire une analyse détaillée de la démarche adoptée par le cabinet, mais aussi des choix qui ont été faits pour aboutir au système de coûts qui répondra le mieux aux besoins de la société. Cette analyse a débouché sur la mise en exergue des forces et faiblesses de la méthodologie du cabinet par rapport à la mise en place du système de comptabilité analytique.

En conséquence des faiblesses relevées, nous avons émis des recommandations dans une perspective d'amélioration des procédures du cabinet.

La méthodologie de la recherche constitue toute démarche structurée et organisée mise en œuvre dans le but d'atteindre un objectif scientifique donné. Ainsi nous pensons que notre méthodologie structurée à travers un modèle d'analyse, une collecte et un traitement des données, nous facilitera l'atteinte de l'objectif de notre étude.

Dans cette première partie consacrée à la revue de littérature, nous avons pu apprécier l'importance de la comptabilité analytique à travers ses objectifs qui sont tous dans une optique de pilotage de l'entreprise. D'où l'importance de cet outil pour le contrôle de gestion.

Nous venons ainsi de voir comment se conduit une mission de mise en place d'un système de comptabilité analytique. Bien qu'il n'y ait pas de méthode "toute faite", nous avons passé en revue les diligences à prendre pour pouvoir l'adapter aux besoins des entreprises.

Cette mission est, en général, confiée aux cabinets d'expertise comptable, qui sont les spécialistes dans ce domaine. Donc pour mieux comprendre comment cela se passe dans la pratique, nous avons consacré la deuxième partie de cette étude à la mise en place d'une comptabilité analytique à la société REVA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE : CADRE
PRATIQUE DE L'ETUDE**

La mission de mise en place d'une comptabilité analytique de gestion se fait sous forme d'appel d'offres. Notre cabinet a soumissionné parce qu'il a les compétences nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

Mais ce genre de mission comporte certains risques dont le plus important est un système des coûts qui ne répond pas à la modélisation de la structure. Il faut donc nécessairement que la phase de l'étude conceptuelle soit bien faite, pour que la mise en œuvre proprement puisse être une réussite.

Ainsi dans cette partie, nous allons apprécier la conduite de cette mission de mise en place de comptabilité analytique. Dans un premier temps nous ferons une présentation du cadre de l'étude. Ensuite nous aborderons le processus qui sera adopté par le cabinet. Après cela, nous analyserons ce processus pour en tirer des recommandations pertinentes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CADRE DE L'ETUDE

Dans un premier temps nous ferons la présentation de la société REVA, ensuite le cabinet qui a en charge la mission. Ceci nous permettra par la suite de mieux cerner la conduite de la mission.

4.1 PRESENTATION DE LA SOCIETE REVA

La société REVA est une société anonyme à participation public majoritaire de prestation de services, basée à Dakar qui a cependant des succursales implantées dans presque toutes les régions du Sénégal. L'essentiel des fonctions administratives est concentré à son siège (Dakar).

4.1.1 Historique

Les faiblesses des différentes expériences de vulgarisation et d'encadrement du monde rural, ont amené les autorités sénégalaises à réorienter la politique d'appui aux producteurs ruraux. Un système de concertation, de partage des décisions dans la conception, l'élaboration et la mise en œuvre des politiques de développement agricole durable s'impose. Ainsi les projets et les programmes seront réalisés principalement avec une pleine participation des collectivités locales et des organisations paysannes.

C'est pourquoi la réflexion a été engagée pour créer un nouveau cadre chargé du conseil agricole et rural (notion plus complète et ne se limitant pas seulement au transfert de technologie), du fait que des faibles progrès enregistrés dans l'agriculture sénégalaise en dépit des importants efforts consentis par l'Etat pour le développement du secteur.

L'Etat du Sénégal a engagé une réorientation profonde de ses politiques et stratégies pour le développement du secteur agricole et la réduction de la pauvreté des ménages. De ce fait, des orientations stratégiques et une nouvelle politique institutionnelle sont définies par le gouvernement avec l'appui des partenaires au développement.

Ainsi la société REVA a été créée par le gouvernement du Sénégal lors d'une réunion interministérielle, pour mettre en place un système de conseil agricole et rural sur toute l'étendue du territoire national. En effet, l'analyse des formes d'organisation passées, actuelles et possibles a conduit les autorités à choisir l'option d'une à participation publique majoritaire qui devra évoluer vers une société où les producteurs deviendront majoritaires.

4.1.2 Mission

La principale mission de la société est de piloter le conseil agricole et rural sur toute l'étendue du territoire national, selon une nouvelle approche fondée sur la demande des producteurs et en partenariat avec les OP et les principaux acteurs du développement rural (Organisations Non Gouvernementales (ONG), Projets, Sociétés Régionales de Développement Rural (SRDR), etc.).

L'approche qui la sous-tend se décline comme suit:

- contribuer à promouvoir le transfert de responsabilité aux OP, aux collectivités locales et au secteur privé ;
- permettre et consolider la décentralisation ;
- assurer une professionnalisation du conseil agricole et rural;
- permettre d'améliorer le ratio du coût du conseil agricole et rural par rapport aux résultats obtenus ;
- garantir un partenariat entre l'Etat, les collectivités locales et les OP impliquées dans les activités de conseil agricole et rural.

Le nouveau conseil agricole et rural est global, participatif, communicatif et pluridisciplinaire et couvre les besoins d'appui, renseigne les producteurs sur toutes les activités relatives aux productions, et intervient pour une meilleure gestion des ressources naturelles.

La nouvelle approche de conseil agricole et rural constitue une rupture avec l'ancien système d'encadrement du monde rural dans lequel, les institutions et services publics appliquaient des politiques productivistes à travers une approche descendante, dans le but d'atteindre les objectifs de production décidés par l'Etat. Ce système d'encadrement avait le quasi-monopole des services, en amont et en aval, nécessaires aux producteurs, et organisait ceux-ci en coopératives dans lesquelles, ils disposaient d'une très faible autonomie de décision.

Cette approche repose sur la reconnaissance des producteurs comme les principaux acteurs de leurs systèmes de production, de l'aménagement de leurs terroirs et de la gestion de leurs ressources naturelles. Ils sont commanditaires du conseil agricole et rural. Ils possèdent un pouvoir et une capacité de sanction des services reçus des prestataires qui, désormais, ont obligation de résultats. Cette approche est bâtie sur la reconnaissance des savoirs et savoir-faire des producteurs, indispensable au processus de développement agricole et rural.

4.1.3 Objectifs

L'objectif principal de la société est, d'établir un service de conseil agricole et rural comptable de ses résultats envers les producteurs et répondant à leurs besoins à travers des arrangements contractuels. L'approche de conseil agricole et rural est basée sur un véritable partenariat avec les producteurs et les principaux acteurs du développement rural.

Elle intervient dans tous les secteurs (agriculture, foresterie, environnement) et englobe plusieurs fonctions (appui conseil, transfert de technologie adaptée, sensibilisation, formation, information, intermédiation) et dans diverses activités (production, commercialisation, approvisionnement, crédit, transformation, artisanat, etc.) de la vie rurale.

Les activités de conseil agricole et de recherche développement sont identifiées et programmées conjointement avec les OP et REVA. Ces activités sont assujetties à des dispositions contractuelles entre les OP et REVA d'une part et les services de la recherche et le conseil agricole d'autre part.

4.1.4 Le programme de conseil

Pour mener à bien son activité, le producteur a besoin de moyens extérieurs pour conforter la faisabilité de son idée, rechercher le financement, s'assurer les appuis techniques nécessaires pour l'accompagner dans l'identification des problèmes, la recherche de solutions, et l'application des mesures retenues. Il a donc besoin d'information, de formation, d'appuis, de conseil pour la mise en œuvre de son activité ou projet. L'ensemble de ces moyens constitue le programme de conseil agricole et rural ou programme d'accompagnement du producteur ou de l'OP.

4.1.4.1 Les différentes activités

Les activités de conseil agricole et rural sont principalement : le conseil, l'information, la formation, la recherche & développement, et les appuis dont l'intermédiation comme action phare.

4.1.4.1.1 Le conseil

C'est une aide à la décision sur les moyens à utiliser ou les options à prendre. Les procédures de conseil sont variées : conseil ponctuel ou dans la durée, conseil individuel ou conseil de groupe. Le conseil le plus utile s'inscrit dans une démarche de réflexion/appropriation qui doit amener le producteur à trouver lui même les solutions.

4.1.4.1.2 L'information

La première composante du programme d'appui, est l'information: technique, économique, commerciale, juridique, fiscale, politique, etc. La mise à disposition de l'information aux producteurs et à leurs OP renvoie aux moyens possibles pour la diffusion de cette information: presse, radio, réunions, les partenaires techniciens, les producteurs. Pour les différentes catégories de personnes à informer, il faut chercher les modalités les plus opérationnelles de mise à disposition de l'information:

4.1.4.1.3 La formation

Former c'est aider à la maîtrise de savoirs et de savoir-faire pour que les producteurs et leurs leaders soient capables de mettre en œuvre leurs activités ou projets de la façon la plus efficace et la plus autonome possible.

4.1.4.1.4 Les appuis divers (intermédiation, facilitation, etc.)

Il s'agit de l'accompagnement opérationnel des acteurs. Ces appuis peuvent être un coup de main pour remplir un dossier administratif, amorcer une négociation. L'appui passe par des canaux variés comme par exemples :

- l'aide à l'obtention d'un service ou bien la mise en relation avec un prestataire de service (intermédiation) ;
- l'appui à la compréhension d'un contrat ;
- l'aide à la constitution d'un dossier de crédit ;
- l'aide à la formulation d'un dossier de projet.

4.1.4.1.5 la recherche et le développement

Des aménagements techniques sont toujours nécessaires pour s'adapter aux changements écologiques (sécheresse, baisse de fertilité,...) et aux modifications du contexte socio-économiques (diminution de l'espace disponible, baisse ou augmentation des prix des intrants, etc).

Le producteur ne peut pas se satisfaire de messages techniques "passe-partout", il lui faut en toutes circonstances, procéder à des adaptations ou des ajustements pour que les techniques et les matériels proposés puissent s'intégrer et assumer leur fonction dans son système de production. Le producteur doit donc réfléchir sans cesse sur les conditions et modalités à mettre en œuvre pour que les techniques nouvelles puissent produire pleinement leurs effets, sans contrecoup dommageable.

4.1.4.2 Le contrat de prestation de services

La société REVA a une obligation de résultats, elle est redevable et comptable de ses résultats devant les producteurs. Par conséquent ses services sont axés sur les demandes des producteurs et sont fournis dans le cadre de contrats.

Le programme de conseil agricole et rural conclu avec une OP ou un producteur fait l'objet d'un contrat établi entre le conseiller agricole et rural et le promoteur (ou client) du programme.

4.1.4.2.1 Le programme local de conseil agricole et rural

Les différents programmes de conseil agricole et rural élaborés pour accompagner les promoteurs individuels ou en groupe font l'objet d'une synthèse au niveau de chaque communauté rurale par le conseiller agricole. L'intérêt de la synthèse est de permettre d'évaluer les besoins en ressources matérielles, humaines et financières, d'ajuster le calendrier, de faciliter l'organisation et la répartition des moyens pour exécuter l'ensemble des programmes d'appui aux (OP). Ce programme de synthèse est présenté au comité local de concertation des organisations de producteurs (CLCOP) pour validation.

4.1.4.2.2 Le programme d'arrondissement

C'est la synthèse des programmes locaux de conseil agricole et rural des communautés rurales de l'arrondissement en question. Il est organisé autour des activités de conseil agricole et rural : information, conseil, formation, appuis et les activités de R&D. Cette synthèse est l'œuvre du chef d'équipe

4.1.4.2.3 Le programme régional

Il est élaboré à partir des programmes d'arrondissement de conseil agricole et rural. En plus des activités d'appui aux producteurs, le programme régional prévoit les activités d'appui aux équipes de base : les formations, les visites d'échanges, voyages d'études inter et intra régions, dans la sous région, les ateliers et séminaires internes d'échanges, les missions d'appui et de supervision, etc. Le programme régional consolide les différents programmes d'arrondissement qui proviennent des équipes de base.

4.1.4.2.4 Le programme national

Le programme national comme les programmes régionaux consolide les différents programmes de conseil agricole et rural des directions régionales et de la Direction technique. Le programme de la Direction technique est composé des programmes des différents volets rattachés, en termes d'appui, de coordination et de suivi-évaluation.

4.2 PRESENTATION DU CABINET OPTIMEX

Le cabinet OPTIMEX une société d'expertise comptable, d'audit et de conseil qui applique en matière d'audit légal, commissariat aux comptes, des normes de travail requises sur le plan international. C'est une SARL au capital de 5 000 000 FCFA basé à DAKAR.

4.2.1 Historique

Le cabinet OPTIMEX fondé en 1998 par des experts comptables inscrits à l'ordre national des experts comptables et comptables agréés (ONECCA), fait partie du grand nombre de cabinets qui compose le groupe OPTIMEX. Ce groupe est composé de cabinets formés par des professionnels d'Afrique, d'Europe et d'ailleurs, dans une ambition noble de jouer un rôle important dans l'exercice et le développement de leur profession.

Chaque société locale se conforme à l'éthique et la déontologie professionnelle ayant cours dans le pays, tout en observant une politique commune sur le plan des techniques, du personnel, de l'administration et en nouant des relations professionnelles internationales par le biais des accords de collaboration technique avec les cabinets d'audience internationale en matière de formation interne, de contrôle de qualité et la réalisation des missions importantes qui requièrent une signature internationale.

4.2.2 Objectifs

Depuis sa création, l'objectif principale du cabinet a été de fournir à tous ses clients nationaux et multinationaux des services professionnels conformes aux standards techniques les plus élevés de compétence et d'intégrité, les autres objectifs spécifiques étant de :

- privilégier le service ;
- optimiser les méthodes et les procédures ;
- mettre en œuvre tous les moyens intellectuels et techniques pour parfaire les missions ;
- maintenir un haut niveau de compétence pour la formation ;
- aider le développement économique de ses clients ;
- proposer des solutions adaptées à la taille de l'entreprise ;
- garantir le secret professionnel le plus absolu.

4.1.2 Activités et fonctionnement

Le cabinet offre cinq types de prestations à ses clients, qui correspondent à des besoins effectifs du marché. Il s'agit de: l'audit, le conseil, l'expertise comptable, l'expertise judiciaire, le commissariat aux comptes et la formation.

Le conseil regroupe trois sous activités à savoir l'assistance comptable, la fiscalité et le droit juridique, le montage financier.

Le cabinet fonctionne comme suit :

- La gérance

Le gérant expert comptable a la charge de contrôler et de superviser toutes les activités du cabinet. Il reçoit les clients pour signature des bilans et les explications des comptes. Son rôle principal est de coordonner et d'organiser les différents travaux des collaborateurs en vue de la vérification de chaque dossier avant l'élaboration du bilan. Il est un conseiller pour les personnes qui veulent créer leurs entreprises. Il les dirige vers la forme juridique de l'entreprise la plus adaptée à leur situation (création d'une SARL, d'une EURL...), sur l'élaboration des statuts ou pour modifier une forme d'entreprise déjà existante.

C'est aussi un conciliateur dans les relations avec les banques sur des futurs projets financiers à court et long terme.

- L'assistance de direction

L'assistant est chargé de la coordination des différents travaux administratifs relatifs à l'organisation du cabinet. Il s'occupe aussi de la réception, de l'enregistrement et de l'expédition du courrier, du classement des dossiers, de l'accueil des clients et de la réception des appels téléphoniques.

- Les secteurs techniques

Les collaborateurs responsables des secteurs sont chargés de traiter des dossiers clients, de la saisie des achats-vente jusqu'aux travaux à effectuer pour la réalisation du bilan. Les dossiers sont généralement suivis par le même collaborateur d'une année à l'autre pour des raisons pratiques (connaissance du client et du dossier), ils s'occupent aussi des travaux sociaux concernant leurs clients (bulletins de salaires).

CHAPITRE 5 : DEMARCHE DE MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE LA SOCIETE REVA.

La mission de référence de notre étude, concerne, une société de prestation de services du secteur agricole.

A travers cette mission, nous allons apprécier la conduite d'une mission de mise en place d'une comptabilité analytique par le cabinet OPTIMEX.

Les objectifs visés, conformément aux termes de référence de la mission et au rapport d'orientation, sont de définir une procédure pour :

- calculer un coût prévisionnel complet de chaque activité, décomposé en coût technique direct et en coût de structure administrative et technique ;
- calculer un coût réel complet de chaque activité du Programme décomposé comme ci-dessus ;
- déterminer périodiquement les écarts entre les prévisions et les réalisations ;
- déterminer des unités d'œuvre rationnelles et efficaces pour l'imputation des coûts d'interventions des techniciens dans leurs activités ;
- déterminer des clés rationnelles pour la répartition des charges de structure entre les corps de métiers ;
- déterminer le taux d'activité dans leur domaine ;
- étudier la faisabilité de cette méthodologie par rapport au Système d'information existant ;
- définir un cahier de charges pour la mise en place d'une comptabilité analytique répondant aux besoins exprimés dans les objectifs.

La première étape du cabinet a été un diagnostic organisationnel et une étude des différents processus. Ensuite il a été fait une revue analytique des états financiers durant une période pour voir notamment l'évolution des financements reçus et des charges de la Société.

La troisième étape fut un diagnostic du système de comptabilité analytique actuel et la mise en évidence de ses limites. En dernier lieu le cabinet a procédé à l'élaboration d'une procédure en vue d'une comptabilité analytique améliorée.

5.1 DESCRIPTION DU PROCESSUS ET DIAGNOSTIC ORGANISATIONNEL

Toute comptabilité analytique est basée sur une structure organisationnelle et un découpage en différents processus. Pour ce la le cabinet s'est référé à l'organigramme de la société. (Voir annexe 1).

5.1.1 Description du processus

Après une étude des activités de l'entreprise, une prise de connaissance générale des activités de l'organisation et du fonctionnement de l'entreprise, le cabinet a découpé le processus de la prestation de conseil agricole et rural en quatre grandes phases comme suit :

- l'élaboration du programme de conseil (phase de prévision) ;
Cette phase comprend six activités : la réception de la demande, l'analyse de la demande, l'élaboration du programme, l'atelier de programmation et de planification, la consolidation et la transmission des programmes, l'arbitrage et la transmission au niveau régional, la transmission au niveau national ;
- la mise en œuvre du programme (phase d'exécution) ;
- le suivi-évaluation ;
- l'appui, la supervision, la représentation et la coordination.

5.1.2 Diagnostic organisationnel

Ce diagnostic a pour objectif de donner une idée du système de comptabilité adéquat, d'adapter ce système à la situation existante pour ainsi éviter les écueils qui sont susceptibles de survenir en cours de route (mise en place). Il a fait référence aux ressources humaines et au domaine technique de la société.

Comme moyen, le cabinet s'est servi d'un organigramme détaillé de la structure mais aussi de l'étude du processus et du fonctionnement de la société.

5.2 REVUE ANALYTIQUE DES ETATS FINANCIERS

La revue analytique est une technique d'audit qui consiste à :

- faire des comparaisons entre les données résultant des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles, analyser les fluctuations ;
- étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons.

Le cabinet a jugé nécessaire d'effectuer cette revue analytique pour apprécier l'évolution des financements reçus et des charges de la société REVA

Les remarques suivantes en ont été tirées :

- les charges de personnel sont passées de 39 % (2005) à 60% (2009) du total des charges de la société dont une part importante revient aux charges administratives. En effet, il existe une forte présomption qu'il y ait eu durant cette période de quatre ans un accroissement de l'appareil purement administratif et les charges y afférentes au détriment du personnel technique.
- une baisse des subventions d'exploitation octroyées à la société de 2005 à 2009 a été relevée, conduisant ainsi à la baisse des ressources propres dans la même période. En effet la baisse se trouve surtout durant les dernières années entre 2008 et 2009. Ces dernières s'élèvent à (en FCFA) :
 - 25 300 000 en 2006 ;
 - 37 202 000 en 2007 ;
 - 75 550 200 en 2008 ;
 - Et 57 969 000 en 2009.

Ces sommes sont dérisoires en comparaison des charges constatées pendant les exercices de référence.

D'après tous ces résultats, il a été conclu que, l'autonomie financière de la société ne sera envisageable qu'à deux conditions :

- une connaissance parfaite des coûts à refacturer aux producteurs et partenaires ;
- une totale réceptivité de ces derniers face à une telle facturation, tant il est vrai que la société est encore considérée, entièrement, comme un service public.

5.3 DIAGNOSTIC DU SYSTEME DE COMPTABILITE EXISTANT

5.3.1 Analyse du reporting analytique

Pour cette phase les travaux ont été menés sur la base :

- des documents institutionnels de la société REVA ;
- des rapports des missions précédentes portant sur les audits financiers et d'organisation ;
- du système d'information et des manuels de procédures en vigueur ;
- des entretiens et interviews avec les agents opérationnels ;
- des états financiers ;
- des programmes techniques et des budgets annuels mis à sa disposition.

D'après une analyse pertinente du reporting à l'aide des outils ci-dessus, les conclusions suivantes ont été tirées:

Le logiciel utilisé est conçu multi-sites, il permet de prendre en charge l'essentiel de l'information comptable au niveau central et régional et une consolidation en fin de période.

Le reporting se fait par une remontée périodique des bases de données des comptabilités régionales. Une consolidation des données est faite au niveau central par intégration des bases remontées.

Le système comprend deux grands modules :

- un module de gestion financière et comptable articulé autour du logiciel TOMPRO et comprenant des sous-modules interconnectés et renseignés concomitamment par les saisies comptables ;
- un module de gestion des immobilisations seulement exploité au niveau central.

Le module de gestion financière comprend les sous-modules suivants :

- paramétrage du système ;
- comptabilité générale et auxiliaire ;
- comptabilité analytique ;
- suivi budgétaire ;
- suivi des conventions de financement ;
- gestion des immobilisations ;
- gestion des contrats et des marchés ;
- suivi des décaissements ;
- états Financiers ;
- utilitaires de sécurité.

Les modules sont renseignés par des saisies d'informations et mis à jour en temps réel. Toute écriture comptable de charge, d'investissement ou de produit porte les imputations comptable, analytique, géographique et budgétaire.

Un suivi existe, dès lors, pour tous axes définis plus haut et un plan analytique a été créé pour toute région et au niveau central pour chacun de ces axes, notamment :

- un plan comptable général ;
- un plan des sources de financement ;
- un plan géographique très décentralisé ;
- un plan des programmes d'activités ;
- un plan budgétaire tiré du Programme de chaque exercice.

Les éditions et consultations de ce suivi existent déjà aux plans régional, central et consolidé. Elles se font sur des balances et grands livres analytiques selon l'axe choisi.

5.3.2 Détermination des limites du système

Le reporting comporte cependant des faiblesses quant aux objectifs visés par la présente mission. Les limites suivantes ont été mises en exergue :

Les plans analytiques ne font pas de distinction entre les charges et les investissements. Ils ont été faits en termes de dépenses et ne permettent pas ainsi de déterminer le coût consommé et ses répartitions en charges directes ou indirectes, en charges administratives et techniques. Le nœud du problème est de permettre aux dirigeants de la société REVA, au-delà du suivi budgétaire et géographique, d'analyser le partage des coûts et de mesurer l'efficacité des corps de métiers que sont les opérateurs techniques directs et d'encadrements.

L'impression qui se dégage de l'état actuel du système d'information comptable est que les charges administratives et non opérationnelles grèvent largement l'utilisation des subventions reçues des bailleurs de fonds.

Cette idée est confortée par le fait que l'essentiel des charges (salaires et amortissements) est géré au niveau central. Le reporting analytique actuel ne permet pas d'appréhender la part des salaires dévolue aux techniciens opérationnels qui est ainsi dissimulée dans les charges administratives.

Il en est de même des immobilisations dont les charges d'amortissements sont imputées à la Direction Générale.

Il a été également décelé, un manque d'information des utilisateurs des possibilités qu'offre le reporting actuel notamment en consultations, éditions, analyses et comparaisons d'écritures, de comptes, de journaux, de grands-livres, de balances et tableaux récapitulatifs analytiques.

De plus le reporting actuel n'offre pas l'enregistrement des budgets pour permettre un suivi budgétaire des écarts de réalisations en valeurs et en pourcentage.

D'après cette analyse, le cabinet a conclu que, pour un objectif de détermination du coût prévisionnel et réel complet du conseil agricole et rural, il faut la mettre en place un nouvel axe analytique par les centres de coûts.

5.4 : PROCESSUS ADOPTE PAR LE CABINET POUR LA MISE EN OEUVRE

5.4.1 PRELIMINAIRES

Pour atteindre cet objectif, les changements suivants ont été prévus : le logiciel tel qu'il existe actuellement est à remodeler pour une intégration dans la grille de saisie des écritures comptables d'une zone de « section analytique » ou « centre de coût ». Il y aura lieu, par ailleurs, de procéder à des développements spécifiques pour des calculs dynamiques de répartition, de regroupement, d'édition et de consultation en détails et en synthèses et de tableaux comparatifs à définir par les utilisateurs avant validation définitive du projet.

Dans sa diligence, le cabinet a jugé nécessaire d'associer le concepteur du logiciel actuel pour une analyse de faisabilité concluante du projet d'adaptation ou de conception d'un nouveau logiciel intégrant ce nouvel axe.

Au niveau comptable, il faudra absolument procéder à une affectation réelle à chaque centre de coût, des charges d'amortissement et de salaires. Ainsi, un code « section sera affecté à chaque agent » et l'opération comptable mensuelle sera effectuée par section.

Il devra en être ainsi des immobilisations qui seront ventilées entre la Direction générale, les directions régionales et les techniciens. Les charges d'amortissements seront comptabilisées mensuellement dans chaque section concernée.

Tous les mouvements d'affectation ou de redéploiement devront être suivis et mis à jour dans le module concerné.

Il sera également nécessaire, de mettre en place un suivi temporel des activités des techniciens intervenants directement dans les programmes à l'aide d'un carnet de suivi, sorte d'agenda, indiquant :

- en entête, le mois, la région, l'arrondissement, la communauté rurale, l'identité physique de la structure ;
- la localité précise ;
- le demandeur (op ; clicop ; autres) du programme concerné ;
- l'activité ;
- les tâches effectuées ;
- le temps mis pour l'intervention ;

- les résultats obtenus ;
- le total d'heures prestées dans chaque activité (dernière page du carnet et cumul de tous les folios).

Chaque agent technique disposerait ainsi en début d'année, de douze (12) carnets à renseigner au fur et à mesure de l'exercice de leurs fonctions. Le rapport mensuel ne serait que la synthèse de ces différents carnets mensuels. La dernière page du carnet sera détachable et servira à la saisie analytique des activités des techniciens opérationnels.

5.4.2 METHODOLOGIE

Le cabinet consent à adopter la méthodologie ci-après pour la réussite de la mission. Elle consiste à :

- le découpage de la société en centres d'analyses décomposés en centres de structure, centres auxiliaires et centres principaux ;
- l'obligation de renseigner la zone « centre de coût » ou « section analytique » de chaque écriture comptable de charges ou de produits ;
- le regroupement des charges de chaque « centre de coût » ou « section analytique » ;
- la définition de clef de répartition homogène et rationnelle pour chaque « centre de coût » ;
- la répartition des charges de structure qui ne peuvent pas être directement affectées aux sections principales ;
- la définition d'une unité d'œuvre pour l'imputation des coûts d'intervention des techniciens dans chaque activité.

5.4.2.1 Identification des charges directes et indirectes

5.4.2.1.1 Les charges directes

Toutes les charges qui entrent directement dans la procédure du Programme et qui ne nécessitent pas une quelconque répartition sont considérés comme CD. Ce sont principalement des charges liées à la réalisation des activités des programmes notamment les intrants et fournitures achetés, toutes les dépenses faites pour réaliser les activités.

5.4.2.1.2 Les charges indirectes

Tous les charges qui ne peuvent être incorporées dans les coûts des activités qu'à la suite de calculs intermédiaires seront considérés comme charges indirectes. Les calculs intermédiaires concernent des centres de calculs, en d'autres termes les centres d'analyse.

5.4.2.2 Identification des coûts techniques et coûts administratifs

Les coûts techniques s'entendent des charges des centres opérationnels. Ce sont les charges de salaires du personnel opérationnel, les frais d'amortissements de la logistique utilisée, les autres dépenses communes des centres opérationnels en dehors des charges directes imputables à une activité. Ce sont également les charges des centres auxiliaires de la Direction Technique.

Les Coûts administratifs sont les charges des centres de structure de la Direction Générale, de la Direction Administrative et Financière ou DFC, de l'administration de la Direction technique et l'administration des Directions Régionales. Ce sont les charges des sections de structure.

5.4.2.3 Découpage analytique de la société REVA en centres d'analyse

Un centre d'analyse est une division de l'entreprise où son accumulés et analysés des éléments de charges indirectes avant d'être imputés aux coûts des produits intéressés, ici, aux coûts des activités.

Les centres d'analyse peuvent être classés en centres opérationnels et en centres de structure.

Les centres opérationnels sont les centres dont les coûts sont liés au volume d'activité de l'entreprise; leur unité d'œuvre est physique (par exemple heure-main d'œuvre...). Parmi ces centres on distingue :

- les centres principaux dont les charges sont imputables directement aux coûts des activités ;
- les centres auxiliaires dont l'activité représente des prestations de service fournies aux centres principaux.

Les centres de structures sont des centres d'analyse pour lesquels aucune unité d'œuvre ne peut être définie afin de mesurer leur activité. Il s'agit par exemple de l'administration.

Ainsi, selon l'organigramme de la société REVA actuelle, Le cabinet a pu procéder au découpage analytique suivant :

- centres de structure qui regroupent tous les postes de la Direction Générale, de la Direction Administrative et Financière et l'administration de la Direction Technique ;
- centres auxiliaires qui regroupent la Direction Technique auxiliaire et la Direction Régionale auxiliaire qui travaille en concomitance avec le personnel opérationnel ;
- centres principaux constitués par les agents de terrain que sont le Conseiller Agricole et Rural, le Technicien Spécialisé et le Chef d'Equipe.

Ainsi la société a subi le découpage analytique suivant (voir Tableau de découpage analytique en centre d'analyse en annexe 2)

5.4.2.4 Tables des classes analytiques et des régions

Le cabinet a préconisé la table des classes analytiques suivantes :

- 102- Centres de structures,
- 103- Centres auxiliaires techniques,
- 104- Centres auxiliaires administratif,
- 105 - Centres principaux

Concernant la table des régions (xx), nous avons :

DL- Diourbel; FK-Fatick; KD-Kolda; KL-Kaolack, LG-Louga, MT-Matam, SL- St-Louis, TC-Tambacounda, TH-Thies, ZG-Zigunchor

5.4.2.5 Répartition des centres de structure

Le total des charges de structure mensuelles sera réparti directement sur les centres principaux en coût administratif suivant l'effectif de chaque centre opérationnel. Les centres à répartir sont :

- la Direction Générale,
- la Direction Financière et Administrative,
- l'Administration de la Direction Technique.

5.4.2.6 Répartition des centres auxiliaires

Le total des charges des centres auxiliaires techniques sera réparti sur les centres principaux en coût technique auxiliaire suivant l'effectif de chaque centre opérationnel. Les centres à répartir sont les centres auxiliaires techniques de la Direction Technique.

Le Total des charges des centres auxiliaires administratifs sera reparti sur les centres principaux en coût administratif auxiliaire suivant l'effectif de chaque centre.

5.4.2.7 Imputation des coûts des centres principaux

Les achats et consommations seront directement imputés à chaque activité concernée.

Le Coût des techniciens opérationnels sera imputé sur chaque activité en fonction du temps d'intervention de chaque technicien. Ce coût comprend le coût technique, le coût de structure, les coûts auxiliaire et technique.

5.4.2.8 Saisies analytiques

Des grilles de saisies analytiques seront mises en place pour :

- la saisie des effectifs mensuels,
- la saisie des activités des techniciens opérationnels.

Nous venons de passer en revue les études préliminaires et la phase de conception du système. Après ces étapes le cabinet fera la phase de mise en œuvre proprement dite en d'autres termes l'implémentation du système. Cette dernière phase pourra nécessiter des changements au niveau des logiciels au sein de la société, il s'agira soit d'adapter l'outil comptable existant (nouveaux modules, développement sur mesure, reconfiguration,...), soit d'acquérir un autre outil. Dans tous les cas le cabinet procédera à une formation des utilisateurs du nouveau système.

Le cabinet se chargera ensuite de la rédaction du cahier des charges comme indiqué au rapport d'orientation et dans les termes de référence de la mission. Celui-ci est basé sur le système comptable conçu précédemment. C'est un document dans lequel l'ensemble des besoins informatiques sont clairement recensés et exprimés.

La mise en place de comptabilité analytique se sanctionne par la formalisation du système qui concerne les différentes étapes relatives à la conception, à la mise en place, et au fonctionnement régulier.

Cette formalisation est matérialisée par :

- un rapport de conception : ce dernier permet la compréhension de base du système et sera utile lors des évaluations périodiques.
- un manuel de la comptabilité analytique élaboré après l'achèvement de la mise en place et qui décrit les différentes étapes, procédures et supports utilisés. (Voir annexe 3). Ce manuel sert :
 - de support de travail aux différentes personnes impliquées dans le système comptable et les autres systèmes qui l'alimentent en information ;
 - d'outil d'aide à la compréhension et à l'appréciation du système par les intervenants externes au système : auditeurs... ;
 - de base d'amélioration du système à travers les mises à jour des manuels et des procédures.
- des états périodiques élaborés ou traités à l'occasion de la production des résultats analytiques : tables de répétition, tableaux objectifs...

Le manuel de la comptabilité analytique devra faire l'objet de diffusion, de mise à jour et de suivi suivant les procédures à adopter pour les autres manuels de la société.

Ainsi nous venons de décrire la procédure qui a été adoptée par le cabinet pour atteindre les objectifs définis dans la mission.

Rappelons qu'en matière de mise en place il n'y a pas de méthode « prêt-à-porter » mais d'après notre revue de littérature nous nous proposons de faire une analyse et des recommandations par rapport à la conduite de cette mission par le cabinet.

CHAPITRE 6 : ANALYSES ET RECOMMANDATIONS

La mission que nous venons de passer en revue est une mission de conseil en organisation comptable et comptabilité informatisée pour le cabinet OPTIMEX. Cette mission a, dans son cadre de référence, aussi bien la mise en place pour une première fois, que la refonte totale du système existant ou son amélioration. Concernant celle-ci il s'agissait d'une amélioration, car la société REVA dispose déjà d'un système de comptabilité analytique, mais qui ne fournissait pas cependant le degré de pertinence des données dont les dirigeants avaient besoin, A cet effet, le cabinet a relevé beaucoup de ses limites.

Au regard de notre revue de littérature nous nous proposons de faire une analyse de la démarche du cabinet pour en dégager les forces et les faiblesses ce qui nous conduira à des recommandations jugées pertinents.

6.1 ANALYSE

Le cabinet devra faire une mise en place d'un système analytique jugé pertinent en l'intégrant au système existant pour améliorer ce dernier. Cette mission nous a permis de voir que dans la pratique, ce genre de mission est intimement lié à l'informatique surtout avec le développement fulgurant des logiciels et progiciels de gestion et que sa réussite passe par une bonne informatisation de l'application.

Nous avons vu plus haut que le système de comptabilité analytique n'est par un système « prêt-à-porter » elle doit être faite sur mesure et résulter d'une démarche basée sur l'étude et l'analyse des besoins de la structure et de ses particularités en matière d'organisation, des activités, du processus...

Donc la comparaison avec d'autres démarches ne peut avoir lieu, mais pour l'analyse, nous pensons que la revue de littérature nous donnera des points de repère pour voir si le cabinet est en phase de réussite de la mission ou a adopté une bonne démarche.

Nous jugeons nécessaire de subdiviser notre analyse en deux points, par rapport à la démarche et par rapport aux choix que le cabinet a eu à faire pour aboutir à l'axe analytique basée sur les centres de coûts.

6.1.1 Analyse par rapport à la démarche

Notre étude a surtout porté sur les études préliminaires et la phase de conception. En effet, toute mise en place de système passe d'abord par une bonne prise de connaissance de l'entité et des études basées sur des analyses pertinentes pour faciliter l'atteinte des objectifs du projet.

La première étape effectuée par le cabinet qui a été le diagnostic organisationnel et une description du processus a permis de constater la longueur du processus et son niveau de complexité. Cette étape s'avère importante car pour implanter une comptabilité analytique, il convient de bien connaître l'entreprise. Il faut en effet formaliser son organigramme et les principaux processus. Et la comptabilité analytique doit dans sa structure, s'adapter à ces processus dont la réalisation efficace permettra à la société d'atteindre ses objectifs stratégiques.

Après cette étape le cabinet a délimité les phases qui conduisent au produit final ou en quelque sorte à la prestation finale, qui est l'exécution du programme de conseil. Cette étude diffère bien des termes de notre revue de littérature, car ici il ne fait pas figure de coût de production, matières premières, stocks que l'on retrouve dans l'entreprise industrielle. La caractéristique de la société REVA, c'est qu'elle regroupe un ensemble d'activités qui font l'objet de transmissions aux niveaux régionaux et nationaux avant d'aboutir à l'output final est le service rendu. Le cabinet s'est basé sur cette différence et a ainsi découpé le programme de conseil agricole et rural en processus et sous processus, et ce programme nous fait penser à la planification d'un projet de développement.

Une revue analytique des états financiers des quatre dernières années lui a permis de déceler des faits marquants des années précédentes qui doivent être pris en compte par le nouveau système et de mieux comprendre la provenance des faiblesses du système actuel. En effet, cette technique d'audit est très importante lors de la mise en place d'un nouveau système. Il a ainsi abouti à la détermination des besoins de la société pour son autonomie financière.

Pour le diagnostic du système de comptabilité existant, une analyse du reporting analytique s'est avérée nécessaire. Le reporting (ou la revue de gestion) des coûts est le processus par lequel des informations relatives à l'activité et/ou au niveau d'atteinte des objectifs

remontent à la hiérarchie avec une mise en perspective avec les résultats analytiques. Pour cela le cabinet a jugé nécessaire de combiner plusieurs outils pertinents.

Cette analyse a permis au cabinet d'avoir de plus amples informations sur l'articulation du logiciel, son intégration des bases de données de la société mais aussi la manière dont se fait la remontée des informations régionales au niveau central et le nombre de fonctions qu'il remplit. Ainsi, les limites du système existant ont été mises en évidence.

Celles-ci se rapportent surtout aux plans analytiques, au niveau de sensibilisation ou de formation des utilisateurs, à la répartition des charges et au suivi budgétaire.

Ce diagnostic s'est avéré important car il a facilité le choix du système de coût qui correspond le mieux aux besoins de la société.

Partant de cela, l'étape ultime abordée par le cabinet, a été de proposer une démarche pour aboutir à ce nouveau système de coût et qui pourra améliorer la comptabilité analytique.

Cette étape a nécessité des choix de la part du cabinet que nous nous proposons d'analyser.

6.1.2 Analyse par rapport aux choix

Pour satisfaire les besoins mis en évidence à savoir « analyser le partage des coûts et mesurer l'efficacité des corps de métiers que sont les opérateurs techniques directs et d'encadrements », le cabinet a porté son choix sur un nouvel axe analytique basé sur les centres de coût. En d'autres termes la méthode des centres d'analyse. Nous pensons que celle-ci répondra aux objectifs, car elle permettra de répartir les charges indirectes qui, comme on l'a vu, ont augmentées du fait de l'accroissement des charges purement administratives, mais aussi de connaître la part des salaires dévolue aux techniciens opérationnels qui est ainsi dissimulée dans les charges administratives.

Pour combler les insuffisances du logiciel, son choix a été une intégration d'une zone section analytique dans la saisie. De plus le cabinet a jugé nécessaire de faire participer son concepteur. D'après quelques investigations nous avons su que l'intégration du système est un domaine sensible donc cette décision d'association pourra être bénéfique car celui-ci permettra de choisir le meilleur procédé entre l'adaptation au système existant ou la conception d'un nouveau système.

Notons que le coût va jouer entre ces deux possibilités, nous abordons ici le cas de l'analyse coût-avantages pour la mise en place d'un nouveau système.

Ainsi la répartition des charges d'amortissement et de personnel, qui est au cœur du problème, sera possible dans chaque centre de coût et pour cela, chaque agent bénéficiera d'un code section.

Le cabinet a aussi instauré un suivi temporel des activités du personnel technique. Nous pensons que ceci est dans une optique de faciliter le décompte des heures de main d'œuvre directe et des effectifs sur chaque programme, mais aussi de trouver les taux d'activité dans leur domaine. Et ceci rapproche de l'atteinte des objectifs à savoir, l'obtention des coûts réels et prévisionnels techniques directs et des coûts réels et prévisionnels de structure administrative et technique.

Concernant le découpage de la société, le cabinet a opté pour des centres opérationnels et des centres de structures. Les centres opérationnels sont à leur tour divisés en centres principaux et centres auxiliaires. Ceci permettra comme nous le pensons, une analyse plus fine, car un faible nombre de centre d'analyse n'apporte pas une très grande précision des coûts produits par le système.

Nous terminons par les choix du cabinet concernant les éléments de mesure à savoir les clés de répartition et les unités d'œuvre. Notons qu'il a choisi une seule clé de répartition et une seule unité d'œuvre donc des éléments communs.

La clé de répartition est l'effectif par centre opérationnel et l'unité d'œuvre: les heures de main d'œuvre directes. Ces dernières nous paraissent adéquates pour ce genre de structures car elles seront faciles à déterminer et leur coût d'obtention est moindre. Et nous les jugeons pertinents du fait de la facilité de leur utilisation.

Mais notons que l'utilisation d'unité d'œuvre ou de clé de répartition communes n'est pas exempte de défauts car comme l'affirme Dayan (2004.750) « elles induisent un certain arbitraire dans la répartition des charges indirectes qui obèrent la rationalité de l'analyse et peuvent être globalisantes à l'excès »

Nous déduisons de notre analyse que le cabinet a respecté un certain nombre de diligences pour la conception de ce système. Mais quand même certains points faibles ont été relevés. Et nous allons essayer de contribuer à leur éradication par la formulation de quelques recommandations à l'endroit du cabinet.

6.2 RECOMMANDATIONS

Notre première recommandation porte sur la méthode analytique que le cabinet a choisie, nous pensons que la méthode ABC serait plus appropriée pour le cas de REVA. Nous avons abouti à cette recommandation car les points suivants ont attiré notre attention.

En effet, d'après nos investigations sur cette discipline qu'est la comptabilité analytique dont la mise en place est l'objet de ce présent mémoire, nous savons qu'elle est actuellement en pleine évolution. Les méthodes traditionnelles ne donnent plus entière satisfaction. La méthode des centres d'analyse que le cabinet a adoptée pour la société, fait effectivement partie de ces dernières.

Ainsi nous avons remarqué une augmentation des charges indirectes de la société due à l'accroissement des charges purement administratives. En effet les charges de personnel administratif ont fortement augmenté au détriment du personnel technique, et ceci crée des difficultés lors de leur répartition, surtout avec le choix des clés de répartition et des unités d'œuvre.

Ici apparaît le fait du développement important des activités de support (informatique, marketing, distribution, gestion des ressources humaines) donc la modification de la structure des charges d'une entreprise, car les charges indirectes sont aujourd'hui largement majoritaires.

REVA est une société de service et nos recherches nous ont permis de savoir que la méthode ABC est plus appropriée pour les entreprises de service. En effet, dans le service il s'avère difficile de cerner le coût individuel de chaque opération comme cela se fait dans l'industrie grâce aux méthodes analytiques traditionnelles tel que la méthode du coût complet.

La comptabilité basée sur les activités prend en compte tous les effets de la nouvelle convergence qui a été évoquée car « ce sont les liens entre les activités et les produits que la méthode des coûts à base d'activités viserait à renouer » Dayan & Al (2003:752). Ainsi on aurait une analyse proprement dite des prestations, des centres de responsabilité avec leur lien avec l'output final qui est ici le service rendu.

Concernant notre société, grâce à cette méthode, les charges indirectes qui sont le nœud du problème seraient réparties aux objets de coût en centres de regroupement comptable axés sur les activités et non plus sur les centres de responsabilités fonctionnelles. De ce fait les difficultés de répartition ne seront plus constatées. La société pourra ainsi obtenir les coûts auxquels elle fait allusion, avec une plus grande précision.

Nous suggérons au cabinet de mieux exploiter cette méthode car elle offre bon nombre d'avantages, comme nous l'avons vu dans notre revue de littérature. De plus elle implique tous les acteurs du cycle de production et elle est plus facile d'utilisation.

Notre deuxième recommandation porte sur le choix du cabinet d'éléments de mesures communes c'est-à-dire une clé de répartition et une unité d'œuvre uniques. Nous lui recommandons de multiplier ces outils de mesures que sont les unités d'œuvre et les clés de répartition pour une plus grande précision des coûts à produire par le système.

En effet un tel choix n'est pas recommandé car il entraîne une réduction de la finesse de l'analyse, ce qui conduit à une impertinence des coûts obtenus, et du même coup, à de mauvaises décisions de gestion. De plus, l'unité d'œuvre qui est en généralement utilisée par les entreprises qui ont adopté ce procédé d'unicité, est l'heure de main d'œuvre directe, alors que de nos jours la main d'œuvre directe dans la structure des coûts a été considérablement réduite. Cette unité d'œuvre varie en fonction du nombre de prestations alors qu'une partie croissante des charges indirectes n'est pas liée à celui-ci.

Ce chapitre nous a permis de faire état des forces et faiblesses de la méthodologie du cabinet pour la mise en place du système de comptabilité analytique de la société REVA, à la suite de notre analyse. Ainsi certaines recommandations qui paraissent efficaces et adaptables à la structure ont été avancées, dans une optique d'amélioration des procédures du cabinet OPTIMEX.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La mise en place d'une comptabilité analytique est une mission qui impose beaucoup de diligences aux cabinets d'expertise comptable comme nous venons de le constater avec OPTIMEX. C'est un domaine très sensible du fait que la chance de réussite de ces missions dépend de plusieurs facteurs interdépendants.

Une phase pertinente de conception est un gage pour la réussite de la mission, néanmoins il faudra quelques adaptations au milieu lors de la mise en œuvre, qui est une phase qui implique beaucoup d'acteurs et s'établit en général sur une très longue durée.

Le cas de la société REVA a été très enrichissant, car ce n'est pas une entreprise industrielle, mais une entreprise de prestations de service. En effet, concernant la méthode des centres d'analyse, le processus auquel on pense directement est le processus industriel servant de base à la valorisation des stocks. Ici, on a pu voir la différence et du même coup, les besoins différents, et la méthode de coût basée sur les activités, devient plus appropriée.

Ce cas nous a permis de constater l'importance de l'informatique, dans une mission de mise en place de comptabilité analytique. L'informatisation du système est une étape qui demande beaucoup d'attention et une bonne analyse de faisabilité. Toutes ces précautions devront être prises, pour éviter que le système de saisie ne soit lourd, car cela le rend onéreux. Par conséquent il faut bien veiller à ce qu'il soit proportionné à l'importance des charges.

En nous intéressant au cabinet OPTIMEX, notre objectif était de connaître sa méthodologie de mise en place d'une comptabilité analytique, et les diligences qu'il prend pour l'adapter aux besoins d'une entreprise. Les résultats obtenus nous ont permis de savoir que la conduite de cette mission suppose beaucoup de précautions car un système mal conçu peut nuire à la continuité d'exploitation de l'entité en question.

Cependant l'utilité du système pour la société REVA, implique la collaboration des futurs utilisateurs qui devront respecter le manuel de la comptabilité analytique et l'appliquer avec soins et diligence. C'est ce qui permettra aux dirigeants d'atteindre leurs objectifs stratégiques.

Notre analyse de la démarche du cabinet nous a également permis de déceler quelques points de faiblesses, nous avons en conséquence fait des suggestions tendant à l'amélioration de la méthodologie. Il s'agit notamment de définir plusieurs unités d'œuvres et clés de répartition mais aussi d'exploiter la méthode ABC basée sur les activités et qui offre des avantages considérables.

Ainsi, nous souhaitons que ces recommandations soient prises en compte dans le cadre d'une autre mission de ce genre que le cabinet aura à effectuer.

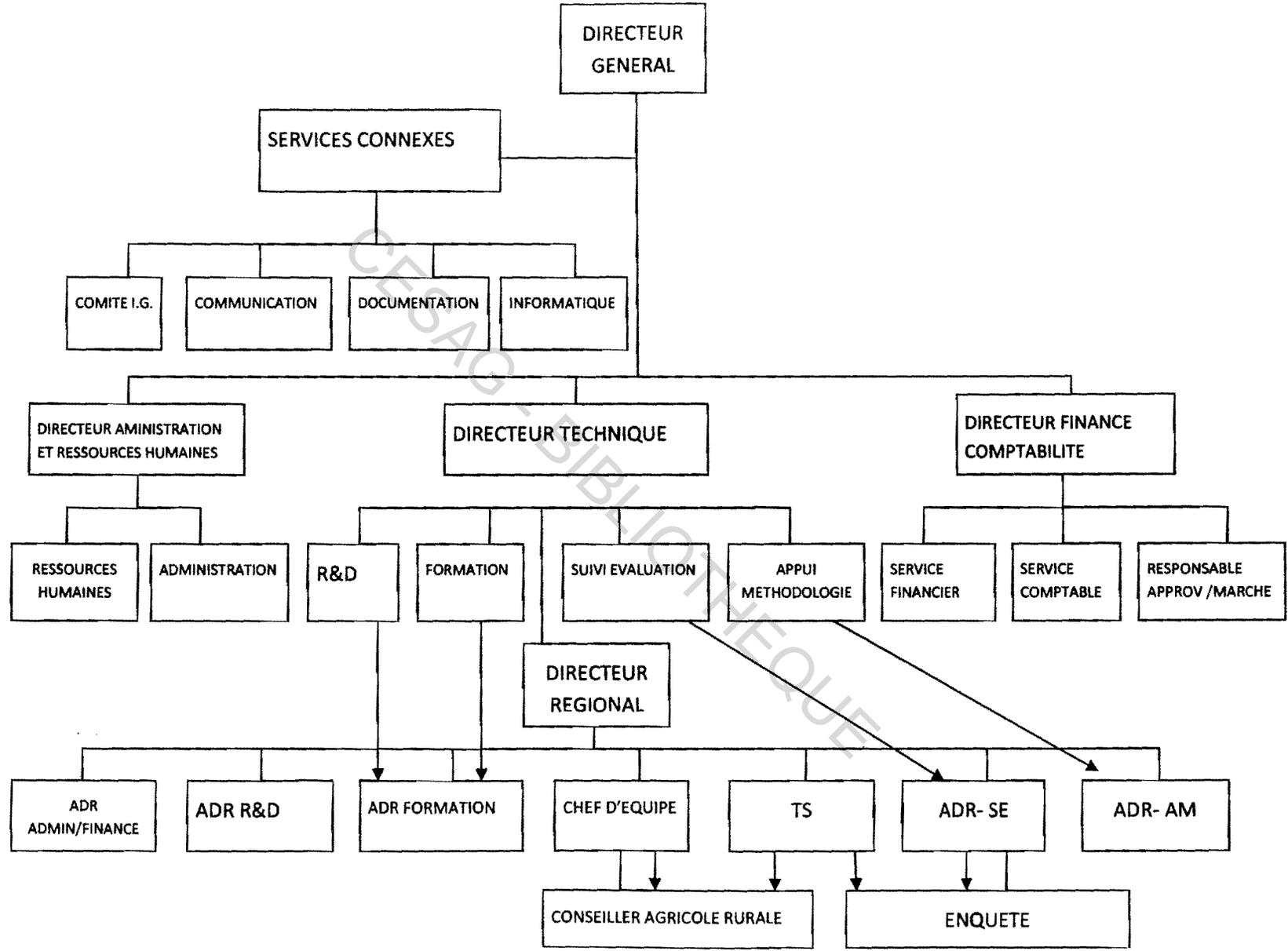
Ceci pourra le rendre plus efficace dans son domaine et ainsi augmenter sa part de marché du fait de la satisfaction de ses entreprises clientes. En effet, des décisions basées sur des coûts pertinents sont un gage de développement d'une entreprise.

Nous avons une perspective d'élargissement de ce sujet à travers les méthodes de coûts basée sur les activités pour attirer l'attention des professionnels comptables sur l'adoption de ce système, qui permettra une bonne gouvernance des entreprises Africaines.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

ANNEXE 1 : ORGANIGRAMME DE LA SOCIETE REVA



**ANNEXE 2 : TABLEAU DU DECOUPAGE DE LA SOCIETE REVA EN CENTRES
D'ANALYSE**

DIRECTION CONCERNEE	CENTRES D'ANALYSE	CODIFICATION
DIRECTION GENERALE (Centre de structure)	Directeur Général	102DG001
	Assistant DG	102DG001
	Chargé bureau courrier	102DG001
	Chauffeur	102DG001
	Chargé de la communication	102DG001
	Contrôle interne et de gestion	102DG001
	Audit interne	102DG001
	Gestion budgétaire	102DG001
DIRECTION ADMINISTRATIVE ET FINANCIERE (centre de structure)	Directeur administratif et financier	102DF001
	Spécialiste en passation des marchés	102DF001
	Chef service administration du personnel et gestion des carrières	102DF001
	Chargé de la paie	102DF001
	Chargé de l'administration générale	102DF001
	Chef du parc	102DF001
	Personnel d'appui	102DF001
	Reprographe	102DF001
	Réceptionniste	102DF001
	Standardiste	102DF001
	Gardiens	102DF001
	Vaguemestre	102DF001
		102DF001
	Chauffeur	102DF001
	Secrétaire de direction	102DF001
	Chef service comptabilité et finances	102DF001
	Comptable	102DF001
	Comptable matières	102DF001
	Caissier	102DF001

DIRECTION CONCERNEE	CENTRES D'ANALYSE	CODIFICATION
DIRECTION TECHNIQUE (centre de structure)	Secrétaire de direction	Secrétaire de direction
	Chauffeur	Chauffeur
	Chargé du système d'information et bases de données	Chargé du système d'information et bases de données
	Chargé de la documentation et capitalisation	Chargé de la documentation et capitalisation
	Archiviste	Archiviste
	Responsable formation	Responsable formation
DIRECTION TECHNIQUE (centre auxiliaire technique)	Directeur Technique	Directeur Technique
	Responsable du service de la R/D	Responsable du service de la R/D
	Chargé de la qualité	Chargé de la qualité
	Responsable SE	Responsable SE
	Assistant en SE	Assistant en SE
DIRECTION REGIONALE (centre auxiliaire administratif)	Directeur Régional	104XX001
	Secrétaire de direction	104XX001
	Chargé de suivi évaluation et capitalisation	104XX001
	Responsable service administration et finances	104XX001
	Assistants comptables	104XX001
	Chauffeurs	104XX001
	Gardiens	104XX001
	Agents administratifs	104XX001
	Suivi-évaluation	104XX001
DIRECTION REGIONALE (centres principaux)	Conseiller Rural	105XX001
	Technicien Spécialisé (TS)	105XX002
	Responsable Service Technique	105XX002
ACTIVITES 01	Heures d'activités opérationnel	Code activité
ACTIVITES NON PREVUS	Heures d'activités opérationnelles	Code activité
REPRESENTATION ET AUTRES	Heures d'activités opérationnelles	Code activité

ANNEXE 3 : MODELE DE CANEVAS D'UN MANUEL DE LA
COMPTABILITE ANALYTIQUE

SOMMAIRE

1. Présentation du manuel
2. Objectifs du système de la comptabilité analytique
3. Organisation du système de la comptabilité analytique
 - 3.1 La comptabilité analytique
 - 3.2 contrôle de gestion
 - 3.3 Comptabilité générale
4. Architecture du système de la comptabilité analytique
 - 4.1 Découpage analytique
 - 4.2 Plan comptable (sections analytiques)
 - 4.3. Tables de correspondance
 - 4.4. Système d'imputation
 - 4.5 Intégration du système comptable et progiciel utilisé
 - 4.6 Système de répartition
 - 4.7. Etats de sortie
 - 4.8 Schéma général de l'architecture du système de la comptabilité analytique
5. Informations en provenance des autres sous-systèmes et relations avec ces derniers
 - 5.1. Schéma général de l'articulation des sous-systèmes qui alimentent l'analytique
 - 5.2. Gestion des stocks
 - 5.3. Paie du personnel
 - 5.4. Gestion des immobilisations
 - 5.5. Produits

5.6. Gestion du matériel roulant et des engins

5.7. Gestion des projets

5.8. Autres sous système

6. Application informatique

6.1. Fonctionnalités utilisées

6.2. Responsabilité de l'application

6.3. Mise à jour des données et fichiers

7. Charte d'imputation analytique

7.1. Principes généraux

7.2. Mouvements affectant la comptabilité générale

7.3. Mouvements internes à la comptabilité analytique

7.4. Cas des immobilisations en non valeurs

8. Fonctionnement et maintenance du système

8.1 Maitrise d'œuvre du système :

8.2. Paramétrage de l'application :

8.3. Traitement mensuel de la comptabilité analytique :

8.4 contrôle des états mensuels

8.5 Maintenance des procédures

8.6 Périodicité des traitements :

9. Résultats de l'analytique et leur exploitation

9.1 Coûts directs

9.2 Contributions des structures et fonctions

9.3 Coûts complets

9.4 Exploitation des résultats

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2007), *Le contrôle de gestion, manuel et applications*, Dunod, Paris, 710 pages.
2. BOISVERT Hugues, LAURIN Claude, MERSEREAU Alexander (2007), *Comptabilité de management*, Pearson, 4^e édition, France, 541 pages.
3. BOUHANNI El Hassan (2007), *Mise en place d'une comptabilité analytique adapté aux établissements publics : cas des « ORVMA » : Démarche et Difficultés*.
4. BOUQUIN Henry (2000), *Comptabilité de gestion*, Economica, Paris, 293 pages.
5. BRINGER Michel et GAILLARD Yohann (2008), *Lexique gestion, comptabilité finance*, Foucher, 192 pages.
6. BURLAUD Alain et SIMON Claude (2003), *Comptabilité de gestion : coûts-contrôle*, Vuibert, 3^e édition, Paris, 412 pages.
7. BENDRIOUCH A (2003), *Mise en place et exploitation d'une comptabilité analytique pour le contrôle de gestion*, 4 pages
8. CARLIER Bruno et RUPRICH-ROBERT Christophe (2005), *Guide du contrôle de gestion dans les collectivités locales*, Berger Levrault, 380 pages.
9. COHEN Elie (2001), *Dictionnaire de gestion*, La découverte, 3^e édition, 415 pages.
10. DAYAN Armand et AL (2004), *Manuel de gestion volume 1*, Ellipses, 2^e édition, Paris, 1088 pages.
11. ENGEL Frédéric et François KLEITZ, *Comptabilité analytique*, Transvalor : Presse des mines 2007, 76 pages
12. GODAR Lawrence, ROY Thierry et SHALT Alain (2002), *Elaboration et utilisation de l'information comptable*, Presses Univ. Franche Comté, 143 pages.
13. GOUGET Christian et GOUGET Christiane et RAULET Christian (2003), *Comptabilité de gestion*, Dunod, 6^e édition, Paris, 490 pages.
14. GRANDGUILLOT Béatrice et GRANDGUILLOT Francis (2008), *Comptabilité de gestion*, Gualino, 9^e édition, Paris, 236 Pages.
15. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER Georges, LANGLOIS Georges (2006), *Comptabilité de gestion*, Pearson Education, Paris, 486 pages.
16. KHOUMRI Jamal (2002), *Conception et mise en place d'une comptabilité analytique adapté à l'activité de promotion immobilière : cas des organismes sous tutelle*.

17. HUTIN Hervé (2007), *Toute la finance*, Eyrolles, 3^e édition, Paris, 952 pages.
18. JACKOT Thierry et MILKOFF Richard (2007), *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Education France, 320 pages.
19. LECLERE Didier (2004), *L'essentiel de la comptabilité analytique*, Editions d'organisation, 4^e édition, Paris, 200 pages.
20. . MELYON Gerard (2004), *Comptabilité analytique : Principes, coûts réels constatés*, Bréal, 3^e édition, Paris, 287 pages.
21. MONEREAU Michel (2008), *Gestion des entreprises touristiques*, Bréal, 351 pages
22. NIENSSEN Wilfried et CHANTEUX Anne (2005), *Les tableaux de bord et business plan*, Edipro, Paris, 367 pages.
23. RONGE Yves de (1998), *Comptabilité de gestion*, De Boeck et Larcier, Paris, 453 Pages.

CESAG - BIBLIOTHEQUE