Centre Africain d'études Supérieures en Ge

CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE, CONTROLE & AUDIT

Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière (MPCGF)

Promotion 4
(2009-2011)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Mémoire de fin de Formation

THEME

CONCEPTION D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE ANALYTIQUE BASE SUR LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES : CAS DE CCBM INDUSTRIE

Présenté par :
Mohamed BOUANRA

Dirigé par :
M. Hugues Oscar LOKOSSOU
Contrôleur de Gestion à la BCEAO
Enseignant associé au CESAG

Octobre 2011

DEDICACE

Je dédie ce mémoire :

- à mon cher père Moussa Sarè BOUANRA qui a toujours cru en moi tout au long de mon cursus académique,

- à ma mère Sissoko Fodé Moukoultoum et à ses coépouses Alassane Assana et Zimé Azarath,

- à la famille SeydouMoctar TALL de Dakar au Sénégal et en particulier à Macky TALL et son épouse Zoubéida HADDATE BEN,

- à Abdoulaye Gueye Expert-Comptable Diplômé, Gérant du cabinet GARECGO et à toute l'équipe d'audit,

- à tous mes frères et sœurs.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier monsieur Hugues Oscar LOKOSSOU dont les instructions et les recommandations étaient d'une grande importance pour l'élaboration de ce travail.

Mes remerciements s'adressent également à Monsieur Aboubakri THIAM Directeur général de la CCBM Industrie et à la direction financière, particulièrement le DAF Ibrahim SOW et le chef comptable Pape Atou CISSE pour leur contribution active dans la réalisation de ce mémoire.

Je tiens également à remercier le responsable de l'usine de production de CCBMI monsieur Moussa Faye, son staff technique ainsi que tous les intervenants qui m'ont aidé à la collecte des données et à la compréhension de l'activité.

Enfin, je souhaite par ce présent ouvrage apporter un plus à la société CCBM Industrie et à toute autre personne s'y intéressant, et je voudrais exprimer ma fierté au CESAG et à tous ses dirigeants, pour avoir réussi à nous octroyer une formation de haute qualité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

BCEAO : Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest.

CCBMI : Comptoir Commercial Bara Mboup Industrie

CUMP : Coût Unitaire Moyen Pondéré

CUO : Coût d'Unité d'Œuvre

DA : Degré d'Achèvement

DGA : Directeur Général Adjoint

EF : Encours Finale

EI : Encours Initiale

PEPS : Première Entrée Première Sortie

PT : Production Terminée.

SAV : Service Après Vente

SKD : Semi Knocked Down

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

VN : Véhicule Neuf.

X° EFF : Production Effective.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

TABLEAUX

TABLEAU 1 : Comparaison comptabilité générale et comptabilité analytique..... 12

TABLEAU 2 : Présentation matérielle du calcul des coûts.....18

TABLEAU 3 : Récapitulations des avantages et inconvénients des méthodes.....24

TABLEAU4 : Etapes de mise en place de la méthode des coûts complets..... . .26

TABLEAU 5 : Logiciel de traitement des données de la comptabilité 35

TABLEAU 6 : Présentation pole transport et touristique.....46

TABLEAU 7 : Présentation pole alimentaire et grande surface.....46

TABLEAU8 : Présentation pole électronique et équipement..... ..47

TABLEAU 9 : Présentation pôle immobilier et construction.....47

TABLEAU 10 : Présentation pôle service et électronique.....48

TABLEAU 11 : Présentation pôle automobile et machinerie.....49

TABLEAU 12 : Centre de responsabilité 57

TABLEAU13 : ligne assemblage Great Wall..... .59

TABLEAU14: ligne test Great Wall.....59

TABLEAU15 : Ligne assemblage Chery..... .60

TABLEAU16 : Ligne test Chery.....60

TABLEAU17 : Découpage analytique des activités de l'usine…… ……...61

TABLEAU18 : Les charges de production.....62

TABLEAU19 : Tableau de répartition des charges indirectes..... .66

TABLEAU20 : Fournitures consommables.....68

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLEAU21 : Modèle de détermination du prix de revient des SKD..... .70

TABLEAU22 : Modèle de détermination du prix des fournitures consommables.....71

TABLEAU23 : Modèle de détermination du coût d'achat des matières premières.....71

TABLEAU24 : Modèle de détermination du coût de production.....72

TABLEAU25 : Modèle de valorisation des stocks de produit fini.....73

TABLEAU26 : Modèle d'évaluation des Encours de production.....73

TABLEAU27 : Modèle de détermination du coût de production des encours.....74

TABLEAU 28 : Modèle de détermination des produits fins en présence des encours.....74

FIGURES

FIGURE 1 : Rôle de la comptabilité analytique..... 10

FIGURE 2 : Fonctionnement des comptes de stock de matières premières.....20

FIGURE 3 : Fonctionnement des comptes de stock de produits finis.....21

FIGURE 4 : Résumé des enchaînements du calcul des coûts..... 22

FIGURE 5 : Classification des charges indirectes et directes .....….29

FIGURE 6 : Modèle d'analyse de l'étude 38

FIGURE 7 : Groupe CCBM……..……..... ….44

FIGURE 8 : Schéma technique de la production.....75

FIGURE 9 : Calcul des besoins en composant selon la méthode MPR.....82

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

DEDICACE i

REMERCIEMENTS ii

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS iii

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES iv

INTRODUCTION GENERALE 1

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE 7

Introduction première partie. 8

Chapitre I : Présentation de la comptabilité analytique et la méthode des coûts complets. 9

1.1Présentation de la comptabilité analytique 9

1.1.1 Objectifs et rôle de la comptabilité analytique 9

1.1.2 Relation entre la comptabilité analytique, le contrôle de gestion, comptabilité générale et gestion budgétaire. 11

1.1.3 Typologie des coûts et les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique 12

1.2 Présentation de la méthode du coût complet (section homogène) 13

1.2.1 Les coûts complets : définition, principes et fondements. 13

1.2.2 L'affectation des charges en comptabilité analytique 14

1.2.3 L'imputation des charges aux produits 16

1.2 .4 Détermination et enchainement des coûts. 16

1.2.5La prise en compte des mouvements de stocks dans la hiérarchie des coûts complets et l'encours de production 19

1.2.6 Les autres méthodes de calcul de coûts 23

CHAPITRE 2 : Processus d'élaboration d'un système de comptabilité analytique par la méthode des coûts complets (section homogène). 26

2.1 Démarche de conception du système de la méthode des sections Homogène. 26

2.1.1Définition des objets de coûts 27

2.1.2 Analyse des processus de production 27

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1.3Identification et codification des centres principaux et centre auxiliaires 27
2 .1.4 Choix des unités d'œuvre et leur quantification 28
2.1.4Identification des charges correspondantes à chaque centre d'analyse 29
2.1.5Classification des charges en directs et indirectes 29
2.1.6 Affectation des charges directes aux Centres d'analyse. 29
2.1.7Elaboration du tableau de répartition des charges indirectes 30
2.1.8 Choix de clés de répartition et leurs volumes 30
2.1.9 Répartition primaire des charges indirectes entre les centres d'analyse 30
2.1.10 Répartition secondaire des charges des centres auxiliaires entre les centres principaux. 30
2.1.11Imputation des charges indirectes aux objets de coûts 30
2.1.12 Calcul des coûts des objets de coûts 30
2.2 Aspects pratiques de l'organisation comptable analytique et l'informatisation de la comptabilité analytique. 30
Cette partie traitera d'une part les aspects pratiques de l'organisation comptables analytique et d'autre part de la comptabilité analytique. 30
2.2.1Aspects pratiques de l'organisation comptable analytique 30
2.2.2 L'informatisation de la comptabilité analytique. 34
CHAPITRE 3 La Méthodologie de recherche. 37
3.1 Modèle d'analyse de l'étude 38
3.2 Outils de collecte des données 39
3.2.1. Analyse documentaire 39
3.2.2. Interviews 39
3.2.3 Questionnaires 39
3.3. Outils d'analyse des données 39
3.3.1. Flow-chart 39
3.3.2 Les tableaux Excel 40
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE 42

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION DEUXIEME PARTIE 43

Chapitre 4 Présentation de la CCBM Industrie 44

4.1 Le groupe CCBM holding 44

4.1.1 Historique. 45

4.1.2 Les filiales du groupe 45

4.2 Présentation de la CCBMI 48

4.2.1 Activité du pôle automobile 48

4.2.2 Relation inter filiale 49

4.2.3 Environnement commerciale 50

4.2.4 Organisation de CCBM Industrie. 51

Chapitre 5 Conception d'un système de comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes. 54

5 .1 Description du système d'information existant. 54

5 .1.1 Système d'information comptable 55

5.1.2 Les limite du système d'information 57

5.2 Conception d'un système de comptabilité analytique selon la méthode des sections homogènes 58

5.2.1 Découpage analytique 58

5.2.2 Les charges de l'usine de production 62

5.2.3 La détermination des coûts 69

5.2.4 Les encours de production 73

Chapitre 6 Recommandations pour la mise en œuvre du calcul des coûts par la méthode des coûts complets (Section Homogène). 79

6.1 La mise en place d'un système d'information 79

6.1.1 Système de collecte des Charges. 79

6.1.2L'implémentation du système d'information 80

6.2 Mise en place d'un service de contrôle de gestion 80

6.2.1 L'organisation du service de contrôle de gestion 81

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.2 Le rôle du service de contrôle de gestion..... 81

6.2.3 Les outils du service de contrôle de gestion 81

CONCLUSION GENERALE 82

ANNEXES 82

BIBLIOGRAPHIE 82

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

La république du Sénégal avec l'appui de la Banque Mondiale a décidé en 2002de renouveler le parc automobile. Les véhicules âgés de plus de 16 ans représentent 69,9% du parc automobile au Sénégal, alors que ceux qui ont entre 11 et 15 ans font 10,7% du total, d'après le ministère des Transports en 2002. Pour le rajeunissement du parc automobile, les autorités ont donc interdit l'importation des véhicules de plus de 5 ans, une mesure qui a contribué à la progression des ventes de voitures neuves. Ainsi, ce marché a maintenu sa tendance haussière au premier semestre de 2008 où 3698 véhicules ont été vendus, contre 5812 sur toute l'année2007, selon la Chambre de commerce et d'industrie de Dakar.

Ce projet concerne surtout les véhicules de transport public. Son but est de remplacer les véhicules de transport Renault Saviem communément appelés « Car Rapide » et les minibus Mercedes appelés « Ndiaga Ndiaye » qui date depuis les indépendances. Dans cette démarche, les constructeurs automobiles indiens TATA et SEN IRAN ont décidé avec certains opérateurs économiques et avec l'aide de l'Etat Sénégalais d'installer une usine de montage de bus, de minibus et de véhicules de quatre places. Après l'installation des constructeurs indien et Iranien, les chinois aussi se sont intéressés à ce projet.

C'est ainsi que le groupe Comptoir Commercial Bara Mboup (CCBM) Holding a signé des contrats de concession avec les marques chinoises FOTON, GREAT WALL et CHERY. Au sein du groupe, c'est la filiale Comptoir Commercial Bara Mboup Industrie (CCBMI) qui s'occupe de l'importation de ces marques et du Service Apres Vente. A l'aide des accords fiscaux entre l'état Sénégalais et CCBMI qui consistent, à exonérer de toute taxe pendant trois ans les activités d'assemblages de véhicule, le groupe a décidé en 2010 d'installer deux lignes de montage des véhicules de marque GREAT WALL et CHERY. Cela a été possible grâce aux transferts de technologie que les pays émergents font en direction de l'Afrique.

Face à ces investissements énormes, il est important que la CCBMI soit en mesure de mettre en place un système de comptabilité permettant de mesurer la rentabilité de son activité d'assemblage. Le rôle de l'information comptable dans l'entreprise économique n'est pas à démontrer. Mais cette information peut prendre plusieurs formes et parvenir de différentes sources, selon les objectifs et les attentes des gestionnaires. Bien que la comptabilité générale constitue un outil de gestion efficace, elle donne qu'une vision globale et synthétique des comptes de l'entreprise, en effet ses informations sont classées par nature et non par destination, et elles sont plus destinées à l'extérieur de l'entreprise. De ce fait, elle ne peut renseigner les décideurs des conditions internes d'exploitation en vue de prendre des

CESAG - BIBLIOTHEQUE

décisions. C'est là qu'intervient le rôle de la comptabilité analytique en tant qu'outil de gestion orienté vers l'intérieur de l'entreprise et de ce fait, peut être considéré comme outil complémentaire mais nécessaire à la bonne gestion et à l'aide à la prise de décision.

En effet, la comptabilité analytique considère l'organisation comme un ensemble de fonctions interdépendantes contribuant chacune pour sa part à la réalisation des produits et des résultats. Elle se préoccupe surtout des besoins d'information des gestionnaires. Le domaine de la comptabilité analytique est l'analyse des conditions de l'exploitation, d'où l'appellation comptabilité analytique d'exploitation. Son rôle, est de contribuer à mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats qui présentent le plus d'intérêt pour les gestionnaires et décideurs de l'entreprise. Les différents objectifs de la comptabilité analytique selon P. Lauze et H. bouquin peuvent être regroupés selon trois axes :

- le calcul des coûts ;
- le contrôle de gestion ;
- l'aide à la prise de décision.

Le problème majeur auquel est confronté la CCBMI Industrie est la détermination d'un coût de revient fiable des véhicules montés dans son usine. Actuellement, elle ne dispose pas d'un outil permettant de déterminer la rentabilité de sa production. Le coût de revient, est déterminé grâce au système d'information de la comptabilité générale. Ce coût ainsi calculer est non pertinent car la comptabilité financière peut prendre en compte certains coûts qui ne sont pas lié à l'activité normale de la production.

L'origine de ce problème :

- est l'absence d'une comptabilité analytique adéquate ;
- mais aussi lié à la gestion stratégique de la société (manque d'une étude préalable de la rentabilité du projet).

L'absence d'un tel outil de gestion a pour conséquence : une vue fausse du coût de revient, pas d'analyse de la rentabilité, absence d'indicateurs pour une prise de décision efficace à la mesure de la performance.

La résolution d'un tel problème fait appel à plusieurs méthodes de calcul des coûts. Parmi ces méthodes de calcul, nous pouvons citer les plus utilisées :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- la méthode des sections homogènes ;
- la méthode des coûts partiels ;
- la méthode des coûts directs ;
- la méthode des coûts part activité.

La méthode des sections homogènes consiste à calculer et comprendre la formation du coût de revient d'un objet de coût afin d'en analyser les différentes composantes.

Un coût partiel est constitué uniquement par les charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité. Il s'agit des charges variables ou opérationnelles ; elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

La méthode des coûts directs consiste à calculer et à analyser une marge sur coût direct par produit ou par activité, pour en mesurer la performance. Le coût direct est un coût partiel qui comprend essentiellement des charges variables directes mais également des charges fixes affectables ou imputables sans ambiguïté au produit ou à l'activité. Les charges directe ne sont pas réparties par produit, elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat.

La méthode des coûts par activité est beaucoup plus évoluée que les autres. Elle est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonction.

Parmi ces multitudes de solutions nous avons retenu la méthode des couts complets (section homogène), afin de pouvoir apporter une approche de solution à la détermination du cout de revient. La méthode des sections homogènes nous paraît à même de remplir les objectifs assignés pour la comptabilité analytique à mettre en place à savoir l'analyse des coûts et des résultats permettant l'amélioration des décisions de gestions. Elle permet, entre autre, l'imputation des charges indirectes, qui peut également servir de base à l'implantation d'un système de contrôle de gestion. Liée étroitement à l'organisation de l'entreprise, cette méthode permet un contrôle des différents centres d'analyse. Notre choix s'est porté sur cette méthode, car pour un début d'une exploitation il est préférable de commencer par cette méthode qui est plus simple à concevoir. Les autres méthodes, peuvent être utilisées, si l'entreprise a par la suite une parfaite maitrise de sa production.

La question à laquelle nous allons répondre par rapport à cette situation est, comment mettre en place une comptabilité analytique au sein de l'usine de montage de véhicule Semi Knocked Down (SKD) ?

CESAG BIBLIOTHEQUE

Les questions spécifiques à cette question de recherche sont :

- Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?
- Quelle est la particularité de la méthode des coûts complets par rapport aux autres méthodes ?
- Comment mettre en place la méthode des coûts complets ?

La réponse à ces questions nous conduit à mettre en place un système d'information qui nous conduira au calcul des différents coûts issus de l'usine. C'est pourquoi notre contribution dans la détermination du coût de revient des véhicules, sera l'objet de notre étude par le biais du thème :

« **Conception d'un système de comptabilité analytique basé sur la méthode des sections homogènes : cas de la CCBMI ».**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'objectif général de notre étude est d'installer, grâce à la méthode des sections homogenèse un système de comptabilité analytique dans l'industrie de montage de véhicule de la CCBMI.

Les objectifs spécifiques qui en découlent, sont :

- comprendre le concept de la comptabilité analytique ;
- définir les spécificités des sections homogènes ;
- décrire les différentes phases de sa mise en place ;
- mettre en place une hiérarchie des coûts pour la détermination du coût de revient.

L'intérêt de notre présente étude, est d'apporter à la CCBMI un outil d'aide à la décision. Cet outil permettra, de connaitre les différents coûts de production et de comparer le coût de revient des véhicules SKD montés par rapport aux véhicules importé en tout état.

Pour nous, ce serait l'occasion de mettre en pratique tous les enseignements que nous avons reçus en contrôle de gestion, comptabilité analytique, comptabilité générale et en système d'information.

L'intérêt de l'étude, n'est pas bénéfique seulement pour la société et nous-même. Elle sera aussi utile à tout lecteur de ce mémoire qui pourra comprendre davantage la mise en place de la comptabilité analytique dans une unité industrielle de montage de véhicule.

Pour mieux parvenir à notre recherche, l'étude s'articule autour de deux parties :

Un cadre théorique ou seront présentés la comptabilité analytique**,** les spécificités du coût complet, le processus de mise en place d'une comptabilité analytique et la démarche méthodologie qui sera déployée sur le terrain. Cette première partie comprendra trois chapitres. Dans le chapitre1, il sera question de présenter la comptabilité analytique et la méthode des sections homogènes. Le chapitre 2 expliquera le processus de mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes et enfin le chapitre 3 sera consacré à la méthodologie utilisé pour la conduite des travaux.

Un cadre pratique dans lequel, sera présentée la CCBMI suivie de la description du schéma technique, des charges qui interviennent à chaque étape du processus, du traitement des charges, le montage des différents tableaux de coût et enfin des recommandations pour la mise en œuvre de l'outil installé. Il sera présenté en trois chapitres :

Le Chapitre 4aura pour but la présentation du groupe CCBMI, le chapitre5 sera la phase de conception de la comptabilité analytique pour l'usine de montage et le dernier chapitre6 donnera des recommandations pour sa mise en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction première partie.

Un système de comptabilité analytique de gestion permet de réaliser le calcul et d'analyser des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Il apporte aux dirigeants des informations utiles à leur prise de décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation. Il s'agit donc d'une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation des données globales qui conduit à prendre des mesures de détail. La gestion d'une entreprise suppose obligatoirement la connaissance aussi exacte que possible de tous les coûts existants dans cette entreprise. C'est en effet essentiellement par la connaissance des coûts que l`on peut contrôler les performances. Les coûts peuvent être calculés à priori en vue de les maîtriser ou à posteriori, dans l'intention de les contrôler, et ce selon plusieurs méthodes qui peuvent s'appliquer à l'activité de prestation de services, à l'activité commerciale et à tous les secteurs d'activité.

Pour mieux conduire une étude sur le terrain, il est préalable en matière de méthodologie, de faire une revue de la littérature des concepts liés au thème de l'étude. Cette revue se fait à travers les livres, les sites web. Il est aussi important de décrire de la manière dont l'étude sera conduite sur le terrain. Une fois que ces deux volets sont faits le travail est beaucoup plus facile sur le terrain.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre I : Présentation de la comptabilité analytique et la méthode des coûts complets.

Dans ce chapitre il serait question dans une première section, de développer la notion de comptabilité analytique à travers son origine, ses objectifs, et ses relations avec d'autres disciplines tel que le contrôle de gestion, la comptabilité générale et la gestion budgétaire. Au niveau de la deuxième section nous présenterons la méthode du coût complet.

1.1Présentation de la comptabilité analytique

Il sera question de donner les objectifs et la relation de la comptabilité analytique avec certaines disciplines comme le contrôle de gestion, la comptabilité générale et la gestion budgétaire. Il sera aussi développé la typologie des coûts et les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.1 Objectifs et rôle de la comptabilité analytique

La comptabilité générale est la comptabilité du global : elle mesure, une fois par an, le résultat global de l'entreprise, toutes activités et tous produits confondus. A l'inverse, la comptabilité analytique est la comptabilité du détail : elle mesure le coût de tous les flux internes réalisés et détermine les résultats par activité, par produit, par secteur géographique, par commande ou autre en fonction des besoins de la gestion. Son rôle peut être appréhendé à travers trois axes dans l'entreprise (Lauze et Bouquin 1985 :45).

1.1.1.1L'axe outil de calcul des coûts

Calculer le coût d'un objet, consiste à évaluer ce qui est consommé pour la réalisation de cet objet selon Lauze et Bouquin (1985 : 45). C'est le premier rôle de la comptabilité analytique et dans cette optique, elle doit permettre :

- de connaître les coûts des différents flux internes réalisés ;
- de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments d'actif : les stocks des produits finis, les immobilisations créées par l'entreprise ;
- d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens ou services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

1.1.1.2 L'axe outil de contrôle de gestion

A partir de l'évaluation des coûts constatés, la comptabilité analytique peut permettre :

- d'établir des prévisions (par la mise en place de coûts préétablis et de budgets) ;
- de constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent ;
- de mettre en place de tableaux de bords comportant des indicateurs de gestion permettant de contrôler l'évolution des consommations et des performances.

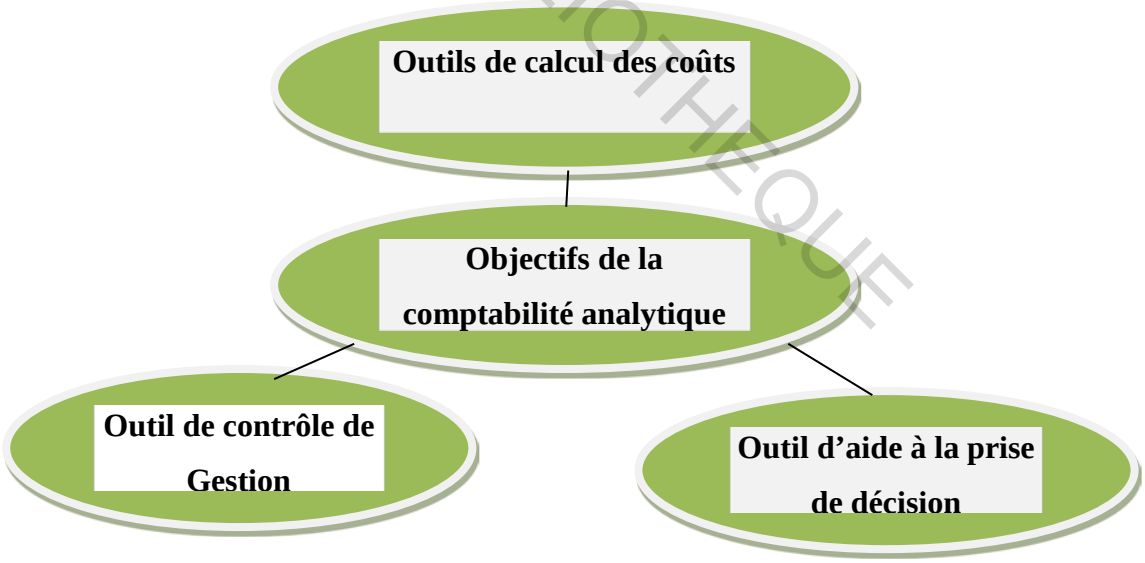
1.1.1.3 L'axe outil d'aide à la prise de décision

De ce point de vue, la comptabilité analytique a vocation à constituer une banque d'informations internes à laquelle tout décideur doit avoir accès pour sélectionner et agréger les éléments de coût concernés par les décisions à prendre.

Ainsi, les coûts doivent être pertinents, c'est-à-dire adaptés à la situation à analyser : ce qui conduit à déterminer des coûts partiels indépendants de la structure de l'entreprise : calcul du coût variable ; du coût spécifique et du coût marginal correspond aux limites du problème posé.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Schéma1 : Rôle de la comptabilité Analytique



Source : nous même à partir de Lauze et Bouquin 1985 : 47

1.1.2 Relation entre la comptabilité analytique, le contrôle de gestion, comptabilité générale et gestion budgétaire.

La comptabilité analytique est un outil qui permet de faire des analyses dans le contrôle de gestion, comptabilité générale et gestion budgétaire

1.1.2.1 Le contrôle de gestion et la comptabilité analytique

La comptabilité analytique joue une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la phase « contrôle » de ce processus.

Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponibles afin d'atteindre les objectifs de cette entité. Dans une entreprise, l'objectif de rentabilité, bien qu'en étant pas le seul, est souvent privilégié. Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats.

Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à diverger par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un environnement, c'est-à-dire une ensemble d'autres agents socio- économiques qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs (les entreprises concurrentes par exemple). Il est nécessaire donc, si on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte quand des écarts importants apparaissent entre prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctives qui s'imposent. C'est justement la comptabilité analytique qui permet de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire.

1.1.2.2 Relation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différencie. La comptabilité générale limite le cercle des utilisateurs internes et lui confère une dominante financière alors que la comptabilité analytique a vocation à irriguer tous les responsables de l'entreprise. C'est une comptabilité managériale, pourvoyeuse d'informations pour la prise de décision et l'action. Voici un résumé des caractéristiques des deux comptabilités dans le tableau suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLEAU1 : Comparaison comptabilité générale et comptabilité analytique

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
• Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
• Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
• Horizon	Passé	Présent et futur
• Nature des flux observés	Externes	Internes
• Documents de base	Externes	Externes et Internes
• Classement des charges	Par nature	Par destination
• Objectifs	Financiers	Economiques
• Règles	Rigides et formatives	Souples et évolutives
• Utilisateurs	Tiers et Direction	Tous les responsables
• Nature de l'information	Précise, certifiée, formelle	Rapide, pertinente, approchée

Source : Jean Lochard 1999 : 34)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.2.3 Relation entre la comptabilité analytique et la gestion budgétaire.

Selon Lochard (1999 :15) la comptabilité analytique constate et valorise les faits et les flux et, elle permet de déterminer les écarts entre prévisions d'objectif, d'une part, et la réalité, d'autre part.

Le budget de production est établi grâce à la comptabilité analytique qui fournit les coûts de production standard d'une production donnée. Ces deux outils sont complémentaires et jouent un grand rôle dans le contrôle de gestion de l'entreprise.

1.1.3 Typologie des coûts et les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique

On peut distinguer quatre types de coûts .Ces dernières sont à l'origine des principales méthodes de calculs. Il s'agit :

- des coûts variables ou opérationnels constitués seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise (par exemple, les quantités produites et/ou vendues) sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus.

- les coûts fixes ou charge de structure sont liées, à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée.

L'évolution de ces charges avec le volume d'activité est discontinue. Ces charges sont relativement « fixes » lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul. Les coûts fixes correspondent aux charges engendrées par l'administration ou les investissements durables. Ils ne sont pas proportionnels aux quantités fabriquées.

- les coûts directs sont ceux qui sont possible d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé. Il faut noter que l'affectation de ces coûts dépend toutefois de l'existence de moyens directs de mesure, ce qui explique que les charges les plus communément admises au titre des coûts directs sont les heures de main-d'œuvre et les matières premières. Il ne s'agit cependant pas d'une règle absolue.

- les coûts indirects sont ceux qu'il n'est pas possible d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé. Les charges indirectes posent un problème important, dans la mesure où leur incorporation au coût du produit nécessite un traitement préalable.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.2 Présentation de la méthode du coût complet (section homogène)

Nous allons présenter le coût complet en donnant la définition, les principes et les fondements de la méthode.

1.2.1 Les coûts complets : définition, principes et fondements.

Il s'agira ici, de faire une clarification de la notion du coût complet à travers sa définition, ses principes et fondements.

1.2.1.1Définitions des coûts complets.

La méthode des coûts complets est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les seconds, dans des « centres d'analyse ». Malgré ses imperfections, la méthode reste encore solidement implantée dans les entreprises et la compréhension de ses principes est donc nécessaire. Sa mise en œuvre nécessite la maîtrise d'un minimum de concepts et de définitions.

Selon Mendoza Carla, Cauvin Eric et Delmond, Marie-Hélène (2002 :198) le coût complet d'un projet consiste à chercher, à valoriser l'ensemble des ressources consommées par cet objet. Le coût complet d'un produit est donc le coût obtenu après avoir réparti l'ensemble des

charges de l'entreprise entre ses différents produits. Toutes les charges sont en effet rattachées aux produits.

D'après Béatrice Francis Grandguillot (2006 :16) le coût complet consiste à décomposer le coût de revient selon les phases successive, du cycle d'exploitation.

APPROVISIONNEMENT ⇨ FABRICATION ⇨ DISTRIBUTION

Encore appelé coûts de revient, le coût complet intègre l'ensemble des charges supportées durant le processus de fabrication.

Cette méthode a pour mission la détermination de coût de revient en y intégrant toutes les charges incorporables de la période considérée, compte tenu des possibilités de retraitement des charges par le biais des « différences de traitement comptables » ; les résultats analytiques correspondant aux produits vendus ; des bases d'évaluation de certains éléments du bilan pour des besoins de gestion, particulièrement des stocks.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.2.1.2Principes des coûts complets.

La méthode des coûts complets est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les seconds, dans des « centres d'analyse ». Malgré ses imperfections, la méthode reste encore solidement implantée dans les entreprises et la compréhension de ses principes est donc nécessaire. Sa mise en œuvre nécessite la maîtrise d'un minimum de concepts et de définitions.

1.2.2 L'affectation des charges en comptabilité analytique

La méthode des coûts complets repose sur le principe d'une affectation de toutes les charges de la comptabilité analytique au coût des produits fabriqués. Le problème essentiel est celui de l'affectation des charges de la comptabilité générale dans le système analytique, puis de leur imputation au coût des produits.

1.2.2.1Le traitement des charges indirectes dans les centres d'analyse

La complexité de cette opération oblige à distinguer plusieurs étapes : il faut commencer par définir la notion de centre d'analyse ; ensuite pourra être précisé ce que l'on entend par répartition primaire et secondaire ; enfin, pourront être étudiées plus en détail les modalités pratiques d'affectation des charges à l'aide de clés de répartition.

a/ Les centres d'analyse

Le recours aux centres d'analyse vient de ce qu'en apparence, il n'existe pas de lien direct entre le produit et la charge enregistrée en comptabilité. Quelle est ainsi la part de la « secrétaire de direction » dans une chaise fabriquée ? Sont donc regroupées dans les centres d'analyse, des charges communes à plusieurs produits, sans qu'il soit possible a priori de déterminer la part exacte imputable à tel ou tel autre produit. Pour prendre une image, il s'agit en quelque sorte de « boîtes » dans lesquelles tous les éléments que l'on ne sait pas ranger directement à un endroit précis, sont placés en attente d'une affectation ultérieure.

Les centres d'analyse correspondent à des subdivisions comptables de l'entreprise dans lesquelles sont regroupés, préalablement à leur imputation aux coûts, les éléments de charges qui ne peuvent leur être directement affectés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

b / Répartition primaire et répartition secondaire

En réalité, postérieurement à l'affectation présentée ci-dessus, on opère une seconde répartition. L'existence de deux niveaux de répartition des charges provient de ce que certaines activités interviennent plus directement en apparence que d'autres le processus productif. On considère ainsi, que les ressources consommées dans les services opérationnels sont expliquées par la production réalisée dans ces derniers. En d'autres termes, ce sont fondamentalement les services opérationnels (approvisionnement, production, distribution…) qui constitueraient la cause essentielle des coûts des produits.

c)Les clés de répartition

Au premier niveau (répartition primaire, ou encore déversement des charges de la comptabilité générale en comptabilité analytique) se pose le problème de l'affectation des charges aux différents centres d'analyse. Deux cas sont envisageables :

• les charges sont directement liées au fonctionnement du centre. Des fournitures administratives peuvent ainsi être affectées a priori au fonctionnement de l'administration de l'entreprise ;

• les charges ne sont pas directement liées au fonctionnement d'un centre en particulier. Ce peut être le cas par exemple, de l'eau ou de l'électricité. Dans ce cas, si les dépenses peuvent être individualisées grâce à des compteurs, leur affectation se fera au prorata de leur consommation. Dans le cas contraire, on utilisera une « clé de répartition ».

Tant que les charges indirectes ne représentent qu'une faible part du coût des produits et que les processus de production demeurent simples, il est clair que la méthode peut être considérée comme satisfaisante. Ce n'est plus le cas dans beaucoup de situations, ce qui explique en partie l'émergence de la comptabilité en coûts par activités.

1.2.3 L'imputation des charges aux produits

L'imputation des charges aux produits (ou aux services) est réalisée à l'aide d'unités d'œuvre ou de taux de frais. Ceux-ci constituent un élément central dans la méthode des coûts complets. Aussi, est-il important d'en étudier les caractéristiques et les limites.

1.2.3.1 Définitions et caractéristiques des unités d'œuvre

Une fois la répartition secondaire effectuée, on peut alors envisager d'imputer les coûts des centres sur les produits (ou services) fabriqués. Cette opération est réalisée sur la base de coefficients appelés « unités d'œuvre » ou « taux de frais » selon la nature des centres. L'unité d'œuvre doit être impérativement choisie en fonction du lien étroit qui caractérise l'activité de l'atelier et la fabrication d'un produit.

Une unité d'œuvre correspond à une mesure de l'activité d'un centre d'analyse exprimée sous forme volumique (quantités de travail, de matières premières achetées, de produits fabriqués ou vendus, etc.).Un taux de frais correspond à une mesure de l'activité d'un centre d'analyse exprimée sous la forme d'un montant en Francs, ou d'un pourcentage.

Idéalement, l'unité d'œuvre doit être choisie en fonction du lien de causalité qui existe entre la consommation de ressources et l'élaboration du produit. Mais, dans la réalité, les activités d'un centre de responsabilité sont nombreuses : ainsi, l'approvisionnement peut-il recouvrir la passation des commandes, la gestion de l'acheminement des produits, le contrôle de la qualité, du stockage, etc. Autant d'opérations qui diffèrent par leur nature. Aussi, le choix d'une unité d'œuvre s'avère-t-il particulièrement délicat.

1.2 .4 Détermination et enchainement des coûts.

Dans une entreprise industrielle, nous pouvons distinguer trois grandes fonctions :

- approvisionnement en matières premières ;
- fabrication des produits finis ;
- commercialisation des produits finis.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

A chaque niveau de ces phases va correspondre une catégorie de coût, dits « hiérarchisés »

- Coût d'achat au niveau de l'approvisionnement ;
- Coût de production au niveau de la fabrication ;
- Coût de distribution au niveau de la commercialisation.

En plus de ces coûts cités ci-dessus, nous pouvons avoir dans certains cas un coût lié à la valorisation des stocks.

1.2.4.1 Le coût d'achat

Selon Didier LECLERE (2004 :28), le coût d'achat est la somme de tout ce que coûte un approvisionnement, y compris les frais de mise en stock.

On détermine un coût d'achat pour chaque matière première ou chaque matière consommable ayant fait l'objet d'un approvisionnement pendant la période considérée. Le coût d'achat d'une matière première ou consommable peut comprendre :

- ✓ des éléments directs (le prix d'achat proprement dit plus les frais accessoires comme les frais de transporte ou de dédouanement.) ;
- ✓ des éléments indirects (imputation des frais de fonctionnement des services d'approvisionnement.)

1.2.4.2 Le coût de production

Selon Didier LECLERE (2004 :28), le coût de production est la somme de tout ce que coûte l'obtention d'un produit fini et y compris les frais de mise en stock.

On détermine un coût de production pour chaque produit (fini ou semi fini) ayant fait l'objet d'une fabrication pendant une période donnée.

Le coût de production d'un produit peut comprendre :

- ✓ des éléments directs (consommation de matière première plus les frais de main d'œuvre directe) ;
- ✓ des éléments indirects (imputation des frais de fonctionnement des ateliers de production).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.2.4.3 Les coûts de distribution

Le coût de distribution peut se définir comme la somme de tout ce que coûte la commercialisation d'un produit. Ce coût peut comprendre :

- ✓ les éléments directs (commission aux vendeurs, frais d'expédition aux clients ;
- ✓ les éléments indirects (imputation des frais de fonctionnement des services commerciaux.)

1.2.4.4 Les coûts de revient

A partir des coûts précédents, il est possible de calculer les coûts de revient, en faisant bien attention aux relations d'inclusion ou de non-inclusion qui dérivent des définitions ci-dessus.

Le coût de revient est la somme du coût de production et du coût de distribution du produit fini.

Généralement, les coûts sont effectués dans un tableau à double entrée comportant autant de colonnes que de produits et autant de ligne que d'éléments constitutifs. On effectue en général un calcul du coût global que l'on divise ensuite par le nombre de produits pour obtenir un coût unitaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLEAU2 : Présentation matériel du calcul des coûts.

ELEMENTS	TOTAL	PRODUIT 1	PRODUIT2	…….
CHARGE DIRECTES				
…….				
…….				
CHARGES INDIRECTES				
…….				
…….				
COÛT GLOBAL				
NOMBRE DE PRODUITS				
COÛT UNITAIRE				

Source : Didier LECLERE (2004 : 29)

1.2.4.5 Les relations entre les coûts

Afin d'éviter les erreurs de calculs « classiques » consistant à comptabiliser deux fois certains éléments ou au contraire à en oublier d'autres, on retiendra que :

- il ne faut pas confondre « prix d'achat » et « coût d'achat » ;

- le coût d'achat des matières consommées se retrouve inclus dans le coût de production des produits finis ;
- en cas de présence de stock, la matière première sort au coût de valorisation pour faire partie des charges directes du coût de production ;
- le « coût de production » et « frais de production » ne sont pas synonyme : les frais de fabrication sont inclus dans le coût de production ;
- le cout de production n'est pas inclus dans le cout de distribution : le calcul de ces deux catégories de couts sont indépendants et menés en « parallèle » et non pas en « série » ;
- en revanche, le coût de production comme le coût de distribution des produits vendus sont tous deux inclus dans le coût de revient.

CESAG BIBLIOTHEQUE

1.2.5La prise en compte des mouvements de stocks dans la hiérarchie des coûts complets et l'encours de production

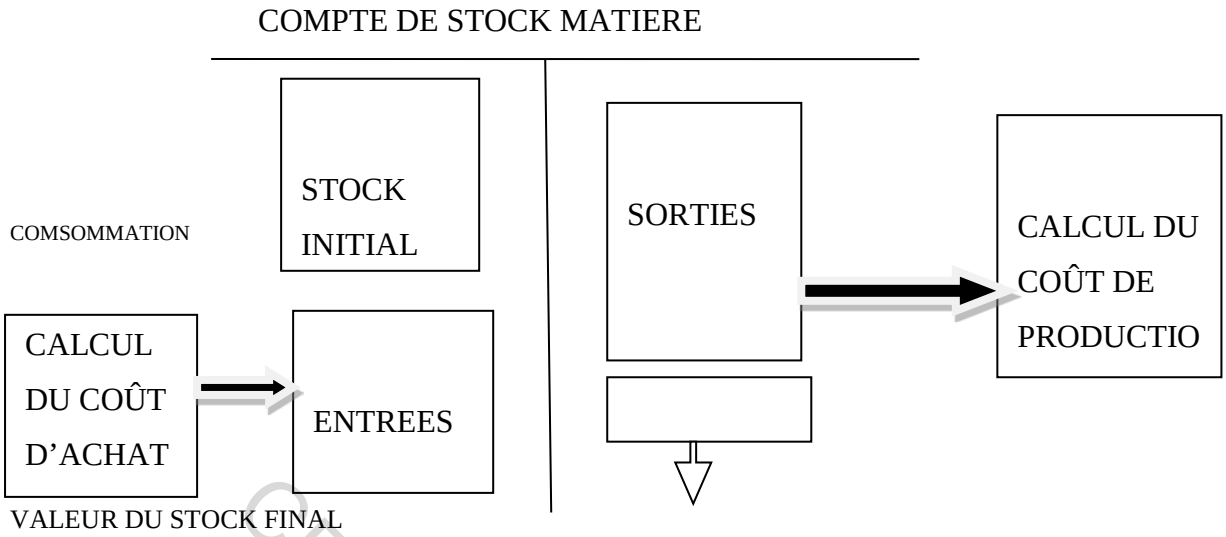
1 .2.5.1 Prise en compte des matières premières et fourniture consommable.

Il convient de distinguer le coût d'achat des matières achetées pendant la période et le coût d'achat des matières consommées, éléments du coût de production.

Pour chaque matière, il convient d'ouvrir un compte de stock. Ce compte est débiteur en début de période du montant du stock initial. A chaque approvisionnement, on calcule le coût d'achat des matières achetées et on entre ces achats, valorisés au coût d'achat, au début du compte de stock. A chaque sortie de matières premières pour les besoins de la production, on crédite le compte de stock de matières du montant de la consommation, valorisé selon le principe de l'évaluation retenu. En fin de période, le solde du compte de stock permet de valoriser le stock final.

D'après le SYSCOA, il est retenu la méthode du Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) ou la méthode de Première Entrée, Première Sortie (PEPS) pour la valorisation des stocks.

Schéma 2 : Fonctionnement du compte de stock matière



Source : Didier LECLERE 2004 :32

1.2.5.2 Prise en compte des produits finis.

Il convient de distinguer le « coût de production des produits fabriqués » pendant la période et le « coût de production des produits vendus », élément du coût de revient.

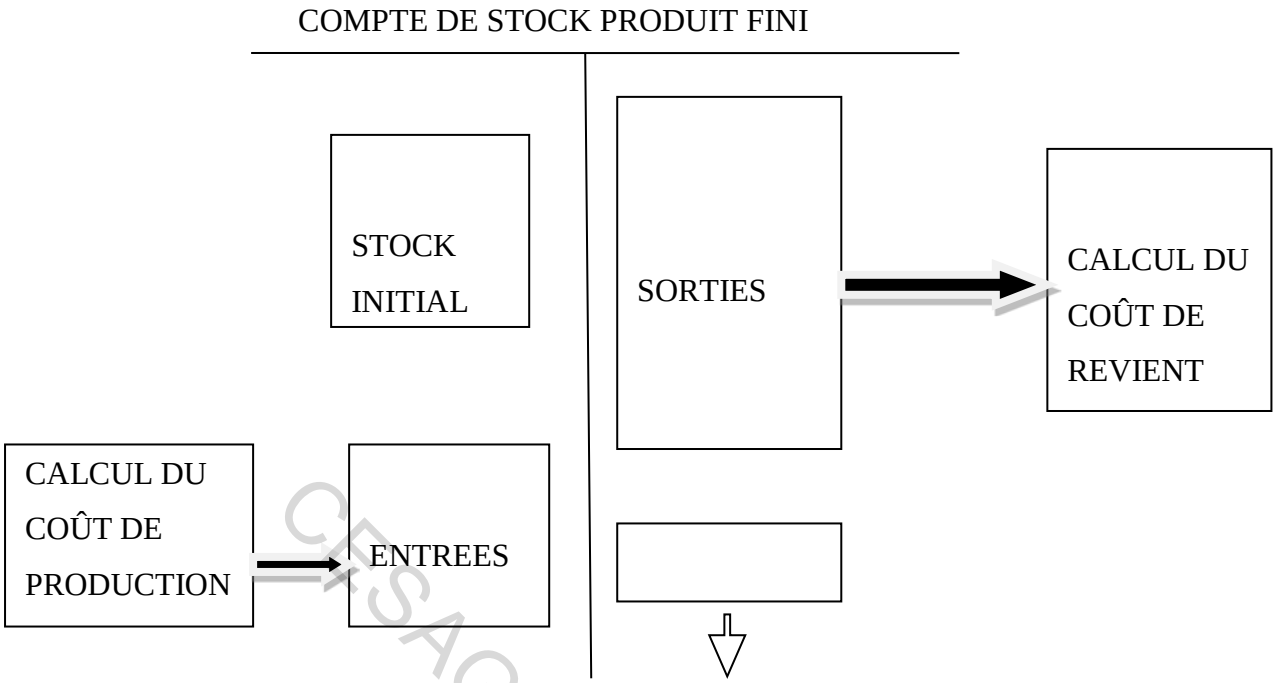
Pour chaque produit, il convient d'ouvrir un compte de stock. Ce compte est débiteur en début en début de période du montant du stock initial.

A chaque mise en fabrication, on calcule le coût de production des produits fabriqués, et on entre cette production, valorisée au coût de production, au débit du compte de stock.

A chaque sortie de produits pour la vente, on crédite le compte de stock de produits du montant de la sortie valorisée au CUMP ou PEPS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Schéma3 : Fonctionnement du compte de stock de produit fini



Source : Didier LECLERE : 33

1.2.5.3Les en-cours de production.

Un en-cours est un produit dont la fabrication n'est pas achevée.

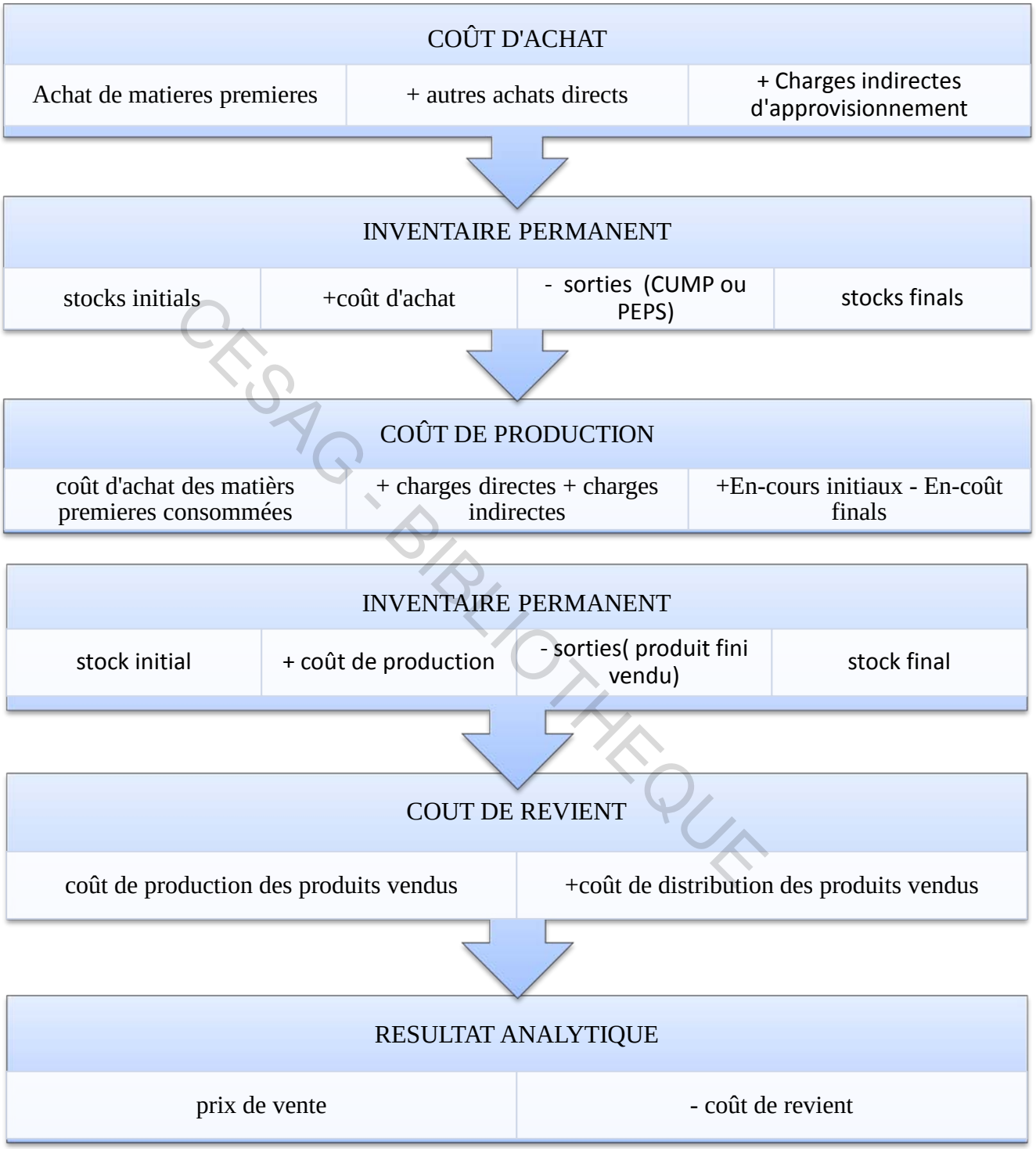
On ne peut donc pas, pour ce produit, calculer de coût de production, par définition même du cout de production. On ne peut que calculer qu'une valeur d'en-cours, en sommant les charges déjà engagées pour la production. Un en-cours est donc en fait un coût de production incomplet.

En début de période, les valeurs d'encours sont reprises comme élément de coût de production. « L'en-cours début » vient en augmentation des charges de la période.

Par contre, en fin de période, on distingue le coût de production des produits terminés, qui constitue un véritable coût de production, de la valeur d'en-cours de fin (en-cours fin) considéré comme un stock. L'enchainement des coûts définis ci-dessus peut se résumer suivant le schéma ci-dessous.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Schéma 4 : Résumé de l'enchainement des coûts.



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : Nous-mêmes à partir de Grandguillot (2006 :113)

1.2.6 Les autres méthodes de calcul de coûts

Hormis la méthode du coût complet, nous avons aussi d'autres méthodes de calcul des coûts. Nous allons énumérer les plus utilisés dans les entreprises.

a) Coûts partiel

Selon Grandguillot (2006 :113), un coût variable est un coût partiel constitué uniquement par les charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité. Il s'agit des charges variables ou opérationnelles ; elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

Cette méthode permet de faire une analyse de la production par le calcul du seuil de rentabilité, du point mort et de la marge de sécurité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

b) Coût direct

Dans les systèmes de coûts directs, l'analyse de la consommation des ressources s'opère en fonction de deux critères : les objets dont on veut le coût et la causalité. Seules sont incluses dans le périmètre de calcul les ressources qui entretiennent un lien de causalité directe avec les objets.

c) Coût par Activité

Elle consiste à répartir l'ensemble des charges sur les objets de coûts, c'est-à-dire dont on cherche à connaitre le coût, en s'appuyant sur l'accomplissement des missions de l'établissement. De fait, dans cette méthode, deux notions sont essentielles : la notion d'activité et la notion de processus, toutes deux étroitement liées.

Une activité représente un ensemble de taches et décrit la réalisation de tout ou partie d'une mission d'une entité de l'établissement ou de l'établissement lui-même.

Un processus est un ensemble d'activités qui en se combinant entre elles fournissent un produit matériel ou immatériel.

d) Coût cible

D'un point de vue technique, selon Robin COOPER, l'objet de la méthode du coût cible est d'identifier le coût de production d'un produit proposé de telle sorte que, lorsque le produit sera vendu, il fournira la marge de produit désiré.

D'un point de vue managérial, selon Yukata KATO la méthode « des coûts cibles » est un système de gestion stratégique des profits, intégrant un programme complet de réduction des coûts par les techniques « d'ingénierie de la valeur » et la réduction de la diversité en conception

e) Avantages et inconvénients des méthodes de calcul de coût.

Toutes ces méthodes de coût énuméré ci-dessus comportent des avantages et inconvénients résumés dans le tableau ci-dessous.

Tableau3 Récapitulatif des avantages et inconvénients des méthodes.

METHODES	AVANTAGES	INCONVENIENT
COÛTS COMPLETS	- Connaissance des coûts aux différentes phases d'élaboration et de distribution ; -détermination du prix de vente et du résultat dégagé.	-procédure lourde et souvent complexe ; -aucune distinction entre charge variable et fixe -ignorance du comportement des charges face à une variation du niveau d'activité.
COÛTS VARIABLES	-Simplification du calcul des coûts ; -calcul d'indicateur de risque (seuil de rentabilité …) -détermination des produits à forte marge ; -Réalisation d'une gestion prévisionnelle.	-sous-évaluation des stocks ; - difficulté de trie entre charge variable et fixes ; - Exclusion des frais fixes spécifiques aux produits dans les décisions de gestion.
COÛTS DIRECTS	- Détermination pour chaque produit de sa contribution à la formation du résultat par la couverture de frais commun ; Elimine la difficulté de répartition des charges indirectes.	-sous-évaluation des stocks
COÛTSPAR ACTIVITE	-Analyse transversale des processus ; -calcul du coût des activités fournies par les centres de travail ; -évaluation de la proportion d'utilisation de l'activité par le produit ; Meilleur traitement des charges indirectes.	- Méthode coûteuse ; - Système de calcul complexe
COÛTS CIBLES	-Calcul du coût du produit dès sa conception en fonction du prix de vente imposé par le marché et de la marge attendue ; - facilité de réduction des coûts ; calcul 'un coût cible par composant du produit.	- procédure complexe ; Méthode mal adapté au produit ayant une durée de vie longue.

Source : Grandguillot (2006 :18).

Nous constatons que ces différentes méthodes de calcul de coût ne s'opposent pas, mais se complètent et se combinent.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons développé l'essentiel de la comptabilité analytique de même que la méthode du coût complet qui fait l'objet essentiel de notre étude.

On comprend, dès lors, la fragilité du modèle des coûts complets et la nécessité de relativiser la pertinence des coûts : clés de répartition et unités d'œuvre peuvent aboutir à des conclusions erronées. Or, dans un contexte de concurrence accrue, la connaissance des coûts de manière fiable devient essentielle. Nous avons énuméré d'autres méthodes qui peuvent améliorer la méthode du coût complet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2 : Processus d'élaboration d'un système de comptabilité analytique par la méthode des coûts complets (section homogène).

La mise en place d'une comptabilité analytique, nécessite beaucoup de réflexion. Pour y parvenir, il faut bien comprendre l'activité et les différentes charges qui interviennent dans le processus de fabrication. Nous avons consacré un chapitre entier pour bien comprendre les différentes phases de sa mise en œuvre. Apres la description de ces phases nous allons aborder les aspects pratiques de l'organisation comptable analytique et la comptabilité analytique dans les systèmes informatisés

2.1 Démarche de conception du système de la méthode des sections Homogène.

Nous allons schématiser les étapes de mise en place de la méthode du coût complet et par la suite passer à la clarification des concepts liés à ces différentes phases.

TABLEAU4 : Etape de mise en place du système de coût complet (Section Homogène)

Phase 1	Définition des objets de coûts
Phase 2	Analyse des processus de production
Phase 3	Identification et codification des centres principaux et centre auxiliaires
Phase 4	Choix des unités d'œuvre et leur quantification
Phase 5	Identification des charges correspondante à chaque centre d'analyse
Phase 6	Classification des charges en directes et indirectes
Phase 7	Affectation des directe au centre d'analyse
Phase 8	Elaboration du tableau de répartition des charges indirectes
Phase 9	Choix de clés de répartition et leurs volumes
Phase 10	Répartition primaire des charges indirectes entre les centres d'analyse
Phase 11	Répartition secondaire des charges des centres auxiliaires entre les centres principaux.
Phase 12	Imputation des charges indirectes aux objets de coûts
Phase 13	Calcul des coûts des objets de couts.

Source : Nous même à partir de DORIATH (2008 :86)

CESAG BIBLIOTHEQUE

2.1.1Définition des objets de coûts

C'est la première phase dans le processus de mise en place de la comptabilité analytique. Par objet de coûts, on entend tout objet auquel on peut affecter des coûts. Les données relatives aux coûts sont utilisées pour effectuer des calculs. Les coûts peuvent être affectés à divers objets qui concourent à la fabrication du produit.

2.1.2 Analyse des processus de production

Un processus de production ou procédé industriel est un système organisé d'activités qui sont en rapport de façon dynamique et qui sont tournées vers la transformation de certains éléments. Pour ainsi dire, les éléments entrants (les facteurs) deviennent des éléments de sortie (les produits) en raison d'un processus par le biais duquel sa valeur s'accroit. A cette étape l'on doit bien comprendre le processus de fabrication du produit. Ce processus est souvent matérialisé par un schéma appeler organigramme de la production. Il retrace l'organisation de la production au sein de l'entreprise

2.1.3Identification et codification des centres principaux et centre auxiliaires

Ici, on fait un découpage comptable de l'entreprise en centres correspondant à une étape du processus de production. Cette découpe peut correspondre aussi à une découpe physique de l'entreprise telle qu'administration, service, atelier, magasin, …

On distingue généralement du point de vue comptable les centres de travail en « centres opérationnels et centres de structure ». Les centres opérationnels peuvent eux-mêmes être distingués en « centres principaux et centres auxiliaires ».

Les centres principaux : ce sont les centres où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise. Ils correspondent au cycle « achat-production-vente ». Ils sont généralement représentés par un ou plusieurs centres se rattachant respectivement à l'approvisionnement, à la production ou à la distribution ;

les centres auxiliaires : ils ont pour rôle de gérer les facteurs de production mis en œuvre. Ils correspondent à des fonctions de support comme la gestion du personnel, l'entretien, le matériel et les bâtiments administratifs, la fonction financière et comptable, etc. Après l'identification des centres il faut affecter des codes à chaque centre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2 .1.4 Choix des unités d'œuvre et leur quantification

Une unité d'œuvre correspond à une mesure de l'activité d'un centre d'analyse exprimée sous forme volumique (quantités de travail, de matières premières achetées, de produits fabriqués ou vendus, etc.).

La meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en corrélation la plus étroite avec le total des frais du centre, ce qui en principe suggère des études statistiques. Mais très souvent, dans la pratique, c'est l'une des quatre unités d'œuvre suivantes qui est utilisée :

L'heure de main d'œuvre, en principe lorsque dans le centre de travail considéré, il est possible de pointer les temps de travail par opérateur, ou par équipe. Cette unité d'œuvre est en pratique très répandue.

L'heure machine, lorsque dans le centre de travail considéré, la production est réalisée par une machine (ou par un groupe de machines) dont le temps de fonctionnement n'est pas directement lié au temps de travail des opérateurs qui la servent, et que l'amortissement de cette machine ainsi que ses frais de fonctionnement (entretien, frais d'outillage, consommation de produits, fluides et d'énergie) sont importants par rapports aux frais de main d'œuvre correspondants.

L'unité de fourniture travaillée (nombre, poids, volume, surface, longueur,..) lorsque les consommations correspondantes sont d'un coût prépondérant, et/ou lorsque les temps de main d'œuvre et les temps machine par produit sont impossibles ou difficiles à pointer alors que les fournitures travaillées par le centre font l'objet d'un pointage.

L'unité de produit élaboré (nombre, poids, volume, surface, longueur, …), dans un atelier de fabrication spécialisé, dans une production bien déterminée lorsque le centre de travail intéressé n'intervient dans le processus d'élaboration que pour un seul produit, ou pour des produits similaires que l'on peut ramener à une unité-type d'équivalence ; dans ce dernier cas, on calcule le coût de l'unité-type de produit, et l'on obtient le coût de chaque unité de produit en multipliant ce coût de l'unité-type par le coefficient d'équivalence correspondant, déterminé par une étude technico-comptable ad-hoc.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1.4Identification des charges correspondantes à chaque centre d'analyse

A ce niveau, on identifie toutes les charges qui interviennent dans chaque centre d'analyse.

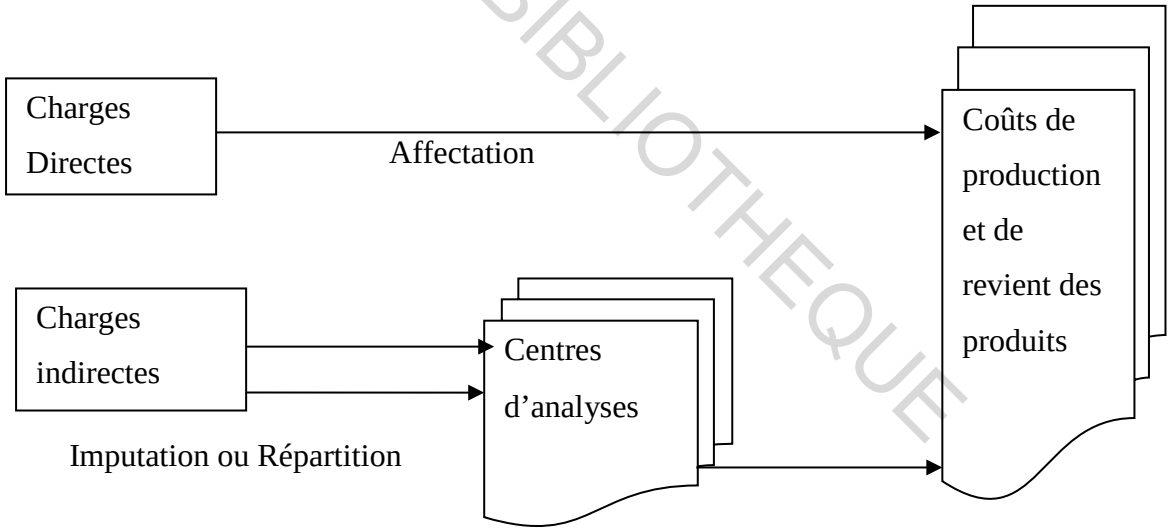
2.1.5Classification des charges en directs et indirectes

Les charges sont classées en charges directe et indirectes. Une charge est dite directe par rapport au coût du produit considéré si son affectation est possible sans calcul conventionnel, grâce à un moyen de mesure effectivement disponible.

Une charge est dite indirecte dans le cas contraire. Son traitement comprend alors quatre opérations successives :

- traitement des charges indirectes ;
- ventilation sur des centres d'analyses ;
- cession de prestations entre centres d'analyse : on parle alors de sous-répartition ;
- imputation des coûts des centres d'analyse aux coûts recherchés.

Schéma 5 : classification charges directes et indirectes



Source : Grandguillot, (2006 :54),

2.1.6 Affectation des charges directes aux Centres d'analyse.

Apres la classification des charges, les charges directes sont affectées directement aux Centres d'analyses.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1.7Elaboration du tableau de répartition des charges indirectes

Pour l'affection des charges indirectes, cela nécessite l'élaboration d'un tableau. Il s'agit d'un tableau qui représente les imputations proportionnellement aux consommations des charges indirectes relatives aux différents secteurs d'activités qui composent l'entreprise.

2.1.8 Choix de clés de répartition et leurs volumes

A ce niveau, on définit les clés de répartition pour l'affectation des charges indirectes entre les différents Centres d'analyse.

2.1.9 Répartition primaire des charges indirectes entre les centres d'analyse

La répartition primaire consiste, à affecter les charges indirectes dans les Centres d'analyses grâce aux clés de répartition préalablement définies.

2.1.10 Répartition secondaire des charges des centres auxiliaires entre les centres principaux.

Les centres auxiliaires sont des centres supports pour les centres principaux. Après la répartition primaire, les charges des centres auxiliaires sont déversées entre les centres principaux grâce aux clés de répartition. Après la répartition secondaire, les totaux des centres auxiliaires sont nuls.

2.1.11Imputation des charges indirectes aux objets de coûts

Une fois le tableau de répartition achevé, les charges indirectes sont affectées aux différents coûts (coût d'achat, coût de production et coût de revient) grâce aux nombres d'unités d'œuvres définis.

2.1.12 Calcul des coûts des objets de coûts

Une fois que les charges directes et indirectes sont affectées aux différents coûts, le calcul du coût de revient des produits fabriqués devient plus facile.

2.2 Aspects pratiques de l'organisation comptable analytique et l'informatisation de la comptabilité analytique.

Cette partie traitera d'une part les aspects pratiques de l'organisation comptables analytique et d'autre part de la comptabilité analytique.

2.2.1Aspects pratiques de l'organisation comptable analytique

Comme toute comptabilité, la comptabilité analytique peut être mise en œuvre soit de façon « extracomptable », en présentant les calculs dans des tableaux par exemple, soit de façon

CESAG - BIBLIOTHEQUE

« comptable » en utilisant les outils de l'analyse comptable, c'est-à-dire les notions de compte, de débit, de crédit de mouvement, de virement, etc.

Dans ce cas, les informations fournies par la comptabilité analytique seront obtenues sous la forme de solde de compte.

Cette organisation comptable du traitement analytique va permettre d'utiliser les procédés de contrôle propre à la partie double (division du travail par des journaux auxiliaires et une centralisation ; utilisation de balance de vérification par exemple).

Le SYSCOA a prévu la classe 9 pour l'enregistrement des éléments de la comptabilité analytique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.1.1Les techniques de l'enregistrement.

Elle est fondée sur l'utilisation en comptabilité analytique de comptes réfléchis.

Au lieu de créditer les comptes de charges de la comptabilité générale, comme dans la première modalité de la comptabilité analytique intégrée, on crédite des comptes parallèles dits réfléchis. Ainsi pour saisir les achats, en comptabilité analytique, on crédite le compte «Achats réfléchis ».

Au lieu de débiter les comptes de produits de la comptabilité générale, on débite un compte parallèle qui est le compte « Produits d'exploitation réfléchis ».

Par cette technique, la comptabilité analytique d'exploitation reprend les charges et les produits, sans altérer les comptes de la comptabilité générale, laquelle reste intacte.

Les comptes réfléchis reçoivent ainsi la contrepartie des écritures de prise en charge par la comptabilité analytique de celles des données de la comptabilité générale qu'elle prend en considération.

Ce sont de véritables miroirs des comptes de stocks, de charges et de produits de la comptabilité générale. De là, il est inutile d'ouvrir autant de comptes réfléchis qu'il existe de comptes dans les classes 6 et 7 du SYSCOA. On se contente dans la pratique d'avoir un compte par type général de charges, de produits ou de résultats.

«On obtient ainsi une comptabilité par coûts, parallèle à la comptabilité générale, liée à elle arithmétiquement, qui en est la conséquence directe et lui demeure subordonnée, sans jamais pouvoir interférer avec elle, ni l'altérer en quoi que ce soit » (Grandguillot, 2006, page 211).

La comptabilité analytique d'exploitation est alors une comptabilité autonome de la comptabilité générale.

Les deux comptabilités traitent les mêmes éléments, les mêmes unités, mais elles les répartissent et les « comptent » de manières différentes pour répondre à des objectifs intermédiaires propres à chacune d'elles. La comptabilité générale est une comptabilité de pur enregistrement, les regroupements ne s'effectuant de compte à compte qu'à la fin de l'année comptable. La comptabilité analytique d'exploitation est constamment une comptabilité de répartitions et de regroupements.

La séparation des deux comptabilités est ainsi la conséquence de leurs différences d'objectifs et de nature. Elle n'empêche pas les comptables d'assurer leur concordance, par le rapprochement du résultat d'exercice déterminé de manière différente dans chacune d'elles et qui doit être finalement le même. On obtient ainsi un nouveau type de contrôle.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.1.2 Présentation des groupe de comptes

A côté des comptes spécifiques, appelés comptes réfléchis, nécessaires aux enregistrements comptables d'une comptabilité analytique indépendante de la comptabilité générale, les comptes « 91 à 99 » peuvent être retenues pour disposer d'une série de comptes destinés à répondre à différents objectifs. Voici la nomenclature selon le SYSCOA

a) Le numéro de compte 90 : Comptes réfléchis

Ce sont les comptes destinés à tenir une comptabilité analytique indépendante de la comptabilité générale.

b) Le numéro de compte 91 : reclassement préalable des charges et des produits de la comptabilité générale

Il s'agit des comptes destinés à reclasser des charges et des produits de la comptabilité générale dans un ordre différent que celui imposé par la comptabilité générale, soit pour obtenir des valeurs significatives de la gestion de l'entreprise, soit pour préparer l'analyse ultérieure.

c) Le numéro de compte 92 : Centres d'analyse.

Ce sont les comptes destinés à partager l'entreprise en un certain nombre de divisions comptables correspondant généralement à son organigramme de structure. Ces comptes reprennent les charges indirectes des centres de tableau de répartition.

d) Le numéro de compte 93 : Coûts des produits stockés

Il s'agit des comptes destinés à permettre aux entreprises de production ou de transformation de calculer des coûts des produits à leurs différents stades d'élaboration, y compris le stade de leur entrée en magasin.

e) Le numéro de compte 94 Stocks.

Ce sont les comptes destinés à suivre les mouvements de stocks.

f) Le numéro de compte 95 Coûts des produits vendus.

Il s'agit des comptes destinés à calculer le coût des commandes clients à leurs différents stades d'élaboration, y compris le stade de la distribution.

g) Le numéro de compte 96 Ecarts sur coûts préétablis.

Ce sont les comptes destinés à mettre en évidence les écarts entre les coûts constatés et les coûts préétablis.

h) Le numéro de compte 97Différences de traitement comptable.

Il s'agit des comptes destinés à moduler le calcul des coûts selon l'optique de gestion retenue. Ils permettent d'établir la concordance avec la comptabilité générale.

i) Le numéro de compte 98Résultats de la comptabilité analytique.

Comptes destinés à classer les résultats analytiques.

k) Le numéro de compte 99 Liaisons internes.

Ce sont les comptes destinés à permettre les liaisons entre les comptabilités autonomes d'établissements distincts dans le cadre d'une comptabilité générale unique pour l'entreprise.

CESAG BIBLIOTHEQUE

2.2.1.3 Les avantages de l'autonomie de la comptabilité analytique d'exploitation

Il est possible d'introduire facilement la comptabilité analytique d'exploitation dans les entreprises qui en sont dépourvues, sans courir le risque au cours de la période d'adaptation qui s'avère souvent longue et délicate de troubler le fonctionnement de la comptabilité générale.

La comptabilité générale peut être tenue sans se soucier du calcul des coûts. Les retards dans la tenue de la comptabilité analytique d'exploitation encore qu'ils ne soient pas souhaitables, bien au contraire n'ont aucune influence sur la tenue de la comptabilité générale, des balances mensuelles, des bilans. Il en serait autrement dans le cas de comptabilité unique.

L'autonomie permet à la comptabilité analytique d'être tenue en un lieu différent de la comptabilité générale, lorsque la dispersion des établissements l'exige (usine éloignée du siège social).La comptabilité analytique d'exploitation, qui utilise la partie double, peut être confiée à des spécialistes des coûts de revient. L'autonomie de la comptabilité analytique d'exploitation rend enfin possible un contrôle arithmétique des deux comptabilités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.2 L'informatisation de la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique traite un grand nombre de données chiffrées, financières ou non. Elle n'est soumise à aucune réglementation, contrairement à la comptabilité financière.

La quasi-totalité des entreprises utilisent des outils informatiques de gestion, plus ou moins puissants et complexes, selon leur taille, leurs objectifs et le niveau d'informatisation souhaité.

Dans les systèmes informatisés dans lesquels l'impératif du contrôle de la partie double n'est plus primordial, on peut concevoir d'autres principes d'organisation.

D'après Didier LECLERE 2004 :43 on peut par exemple, enregistrer les écritures comptables avec un système de codification multiple sur un fichier. Pour une charge, on saisira, en plus du montant et de la contrepartie financière, le numéro de compte de la classe 6 de la charge concernée, et le numéro de compte de la classe 9 correspondant à l'affectation ou à la répartition analytique. Le fichier ainsi constitué pourra ensuite être trié selon les comptes de la classe 9 pour les besoins de la comptabilité analytique.

En fait, dans un tel système, on peut considérer que conceptuellement on n'est plus en partie double, mais en « partie triple » et le terme « trébit » venant compléter le très classique débit crédit, tend à se rependre chez les praticiens pour signifier l'imputation analytique.

B et F Grandguillot propose un système de traitement informatisé adapté au besoin, selon la taille des entreprises. Ils sont résumés dans le tableau ci-dessous.

Tableau5 : logiciel de traitement des données

TYPE DE PRODUITS	PRINCIPALES CARACTERISTIQUES
Progiciel de comptabilité financière avec l'intégration de données analytiques.	- Adapté aux petites entreprises ; - Un code est attribué à chaque compte de gestion qui est ensuite ventilé et répartie les coûts et les résultats.
Tableur	- Adapté aux petites et moyennes entreprises ; - Autonomie totale pour structurer les informations à partir des feuilles de calcul ; - Grande possibilité de calcul soit à partir de données issues d'autres logiciels, soit de calculs précédents.
Progiciel spécifique	- 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, des stocks…
Progiciel de gestion intégré	- Adapté aux grandes entreprises ; - Traite l'ensemble des fonctions de gestion (commandes, immobilisations, gestion de la production et des stocks, comptabilité…) à l'aide d'une seule base de données centrale.

Source : Grandguillot, F et B 2006 : 20

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

La mise en place d'une comptabilité analytique nécessite une démarche très méthodique et structuré. Pour sa mise en œuvre elle demande une observation rigoureuse afin de déterminer les différents in put et les intervenants à chaque stade de la production. Nous avons vu que le SYSCOA à prévus des comptes réfléchis pour la comptabilisation des charges de la comptabilité analytique. Vu la complexité de certains industrie, ils peuvent parfois utiliser des outils informatique pour la gestion efficace des données.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

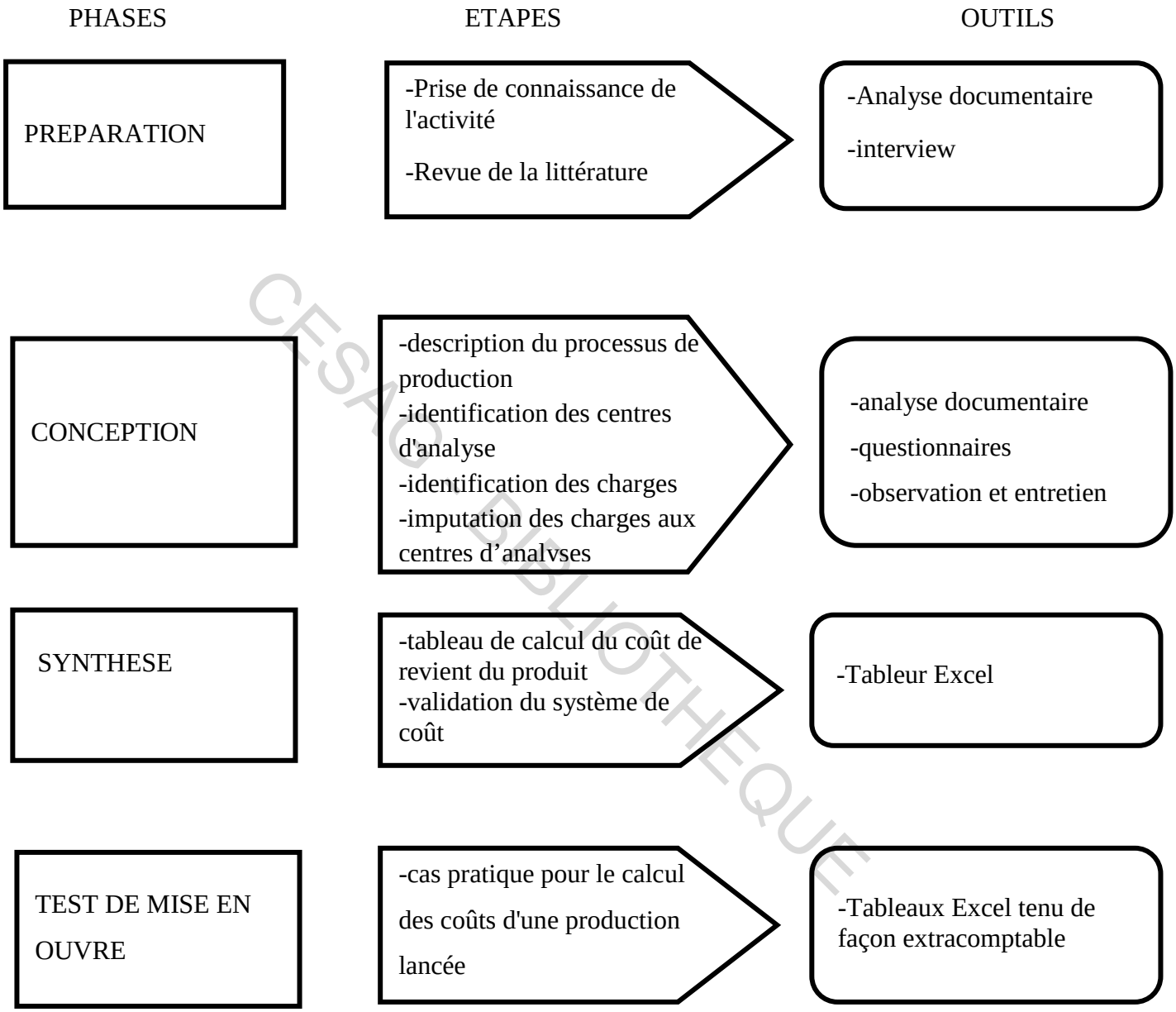
CHAPITRE 3 La Méthodologie de recherche.

L'étude scientifique de tout phénomène impose l'observation d'une démarche qui nécessite l'utilisation de divers outils et des techniques de recherche. Ainsi, pour une étude efficace de notre thème nous allons adopter une démarche appropriée à la conception d'un système avec des techniques propres à la méthodologie de conception. Pour y parvenir, nous allons concevoir un modèle d'analyse qui nous permettra d'aboutir à la conception d'une comptabilité analytique par la méthode du coût complet. Apres la présentation du modèle d'analyse, nous allons énumérer les outils qui nous permettront de collecter le maximum de données et enfin analyser les données collectées.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.1 Modèle d'analyse de l'étude

Schéma6 : modèle d'analyse



CESAG BIBLIOTHEQUE

Source : nous-mêmes

3.2 Outils de collecte des données

Notre objectif étant de recueillir le maximum d'informations sur la production de l'entreprise, la collecte des données se fera auprès des différents responsables de l'entreprise. Nous le ferons à travers l'analyse documentaire, les interviews et les questionnaires.

3.2.1. Analyse documentaire

Nous allons étudier dans cette étape, la documentation existant sur la procédure de production pour identifier les différents concepts liés à son activité et à son organigramme. (Organigramme, le schéma technique de production, documents relatifs à l'informatisation de la comptabilité analytique, ainsi que tout autre document interne seront examinés)

3.2.2. Interviews

L'interview est très importante pour une qualité des informations spécifiques recherchées. En effet les entretiens sont très utiles pour la description du processus de production. Nous réaliserons dans notre travail un entretien avec les responsables chargés de la production, le chef d'usine, les superviseurs de la production et enfin avec le directeur comptable et financier dans le but de rassembler les différents in put et out put qui concourent à la production du produit finis.

CESAG BIBLIOTHEQUE

3.2.3 Questionnaires

Nous allons concevoir des questionnaires qui seront adressés au chef usine, aux superviseurs de la production et au directeur financier et comptable. Les questionnaires nous permettrons de recueillir les différentes charges qui interviennent dans la production ainsi que l'organigramme de la production.

3.3. Outils d'analyse des données

Les données ainsi collectées seront analysées en vue d'une synthèse générale de l'étude. Nous allons utiliser les flow-chart, les tableaux Excel.

3.3.1. Flow-chart

Outil de description et de représentation des activités de l'entreprise, le flow-chart permettra de représenter physiquement le processus de montage des véhicules. Cette représentation fait apparaître les intervenants, les tâches, les supports utilisés et les liaisons entre les différentes phases. Selon RENARD (2010 : 351) « cette méthode de schématisation remplace une longue description »

3.3.2 Les tableaux Excel

Nous allons utiliser les tableaux Excel pour la répartition des charges indirectes. Ils seront aussi utilisés pour présenter le calcul des coûts.

Conclusion

Nous venons de décrire comment notre étude sera conduite sur le terrain. . Ce chapitre a mis en évidence les différents outils d'analyses et de collectes de données qui seront utilisés dans le cadre de nos travaux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

La comptabilité analytique ne peut être correctement appliquée que dans le cadre d'une réflexion sur le fonctionnement de l'organisation et l'identification des enjeux de gestion auxquels elle est confrontée. La comptabilité analytique est part intégrante du processus de contrôle de gestion de l'organisation. Le contrôle de gestion, à comprendre dans le sens de maîtrise de la gestion, consiste en la traduction en termes comptables et chiffrés des informations utiles à la gestion de la société. La comptabilité analytique y occupe bien sur une place importante mais elle ne sort toute son utilité que dans une interprétation intelligente des informations qui en découlent au regard de la comptabilité budgétaire, du suivi des écarts et de la traduction financière et comptable des objectifs stratégiques de l'organisation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

CESAG BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION DEUXIEME PARTIE

En règle générale et en l'absence de système informatique intégré, c'est-à-dire organisé autour d'une base de données, c'est la comptabilité générale qui va servir de système d'information pour la comptabilité analytique. Il est cependant nécessaire au préalable, de procéder à un ensemble de retraitements pour permettre le calcul des coûts dans l'entreprise. Un premier travail consiste à classer parmi les charges de la firme, celles qui seront exclues ou au contraire incluses dans les coûts des fonctions et des produits (ou services). Un second travail, préliminaire à la mise en œuvre de toute méthode de calcul, consiste à préciser la manière dont seront traitées certaines charges telle que les amortissements, les charges à répartir, les charges dont la périodicité est différente du moment de calcul, etc. Enfin, un troisième travail consiste à identifier les charges au sein du processus de production de l'entreprise. Cette deuxième partie sera consacrée à la mise en place de la comptabilité analytique par la méthode du coût complet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 Présentation de la CCBM Industrie

Dans ce chapitre, nous allons présenter l'entreprise. Elle se fera en en deux volets. Dans le premier volet nous allons présenter le groupe CCBM. Dans cette rubrique nous allons faire une revue des activités des filiales du groupe. Le second volet sera consacré à la présentation de la CCBM industrie.

4.1 Le groupe CCBM holding

La CCBM holding est la maison mère du groupe.

FIGURE7 : le groupe CCBM

CESAG BIBLIOTHEQUE

Source : Groupe CCBM Holding, service contrôle de gestion, 2011

4.1.1 Historique.

Le groupe CCBM est créé en 1992. Avant, il s'appelait établissement Bara Mboup. Il a démarré ses activités dans la région de Kaolack, en 1960. Le promoteur Sérigne Mboup est entré dans l'entreprise en 1983 pour appuyer son père. Il est resté jusqu'en 1992, année du décès de son père. C'est à partir de 1992, après le décès de son père, qu'ils se sont organisés pour créer une société familiale. Au début, il travaillait dans l'informel. Mais actuellement il évolue dans le secteur formel afin de redynamiser leurs activités.

L'entreprise avait au départ comme activité principale la commercialisation des produits alimentaires. Aujourd'hui, le groupe compte vingt filiales scindées en six pôles économiques réparties dans les secteurs économiques tels que :

- le transport et tourisme ;
- l'alimentation et grande surface ;
- électronique et équipement ;
- l'immobilier et construction ;
- les services et technologies.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

4.1.2 Les filiales du groupe

Comme nous l'avions vu ci-dessus le groupe CCBM comprend vingt filiales. Ces filiales, sont composées en des pôles d'activités économiques qui sont complémentaires entre elle. Pour une meilleure compréhension, nous allons présenter ces filiales dans un tableau. Dans cette séquence, nous allons présenter tous les pôles sauf le pôle automobile. Il fera l'objet d'une présentation détaillée car, c'est dans ce pôle que ce trouve la CCBMI qui est la structure ou s'est déroulé notre stage.

4.1.2.1 le pôle transport et tourisme

Il est composé de deux filiales qui sont : CCBM voyage et Africa Transit. Ces deux filiales du groupe sont spécialisées dans le transit et le transport des personnes et des marchandises, appuient tous les efforts de restructuration d'un pays en plein essor économique.

TABLEAU 6 : Présentation du pôle transport et touristique

POLE ECONOMIQUE	FILIALE	ACTIVITES
TRANSPORT ET TOURISTIQUE	**CCBM VOYAGE**	il offre le monde et l'ouverture culturelle aux résidents du Sénégal soucieux de voyager autrement grâce à ses relations avec les compagnies aériennes nationales et internationales
	AFRICA TRANSIT	Créer en 1999, elle est spécialisée dans tous les opérations en douane, transport routier, aérien et le transport maritime de marchandises nationales ou à l'international. Elle fait aussi les services d'affrètements et de frets de marchandise et colis.

Source : Direction CCBM Holding 2011

4.1.2.2 Le pôle alimentaire et grande surface

Ce pôle est le secteur d'activité de base du groupe CCBM, il regroupe plusieurs sociétés de production et de distribution ainsi qu'une chaîne de superettes franchisées. Ce pôle est composé de quatre filiales.

TABLEAU 7: Présentation du pôle alimentaire et grande surface

POLE ECONOMIQUE	FILIALES	ACTIVITES
ALIMENTAIRE ET GRANDES SURFACES	**SALY EAU**	elle est spécialisée dans la production et la commercialisation de l'eau minérale .elle produit plus de 5 000 000 de bouteille par an. L'eau minérale est reconnue sous la marque Safy
	SOSECA	elle commercialise une gamme de produits d'hygiènes, de produits ménagers et de produits alimentaires
	PRIDOUX	Elle commercialise des produits alimentaires sur toute l'étendue du territoire national du Sénégal
	EAZY BOUTIQUE	son activité consiste à mettre, en place des magasins de référence afin de soulager les sénégalais contre l'inflation des prix de denrées de première nécessité.

Source : Direction CCBM Holding 2011

CESAG BIBLIOTHEQUE

4.1.2.3 Le pôle électronique et équipement

Ce pôle est le faire de lance du groupe. Il illustre les valeurs du groupe à travers la démocratisation de l'accès aux biens d'équipements les plus convoités par les sénégalais. Il regroupe trois filiales.

TABLEAU 8 Présentation du pôle électronique et équipement.

POLE ECONOMIQUE	FILIALES	ACTIVITES
POLE ELECTRONIQUE ET EQUIPEMENT	**CCBM ELECTRONICS**	Elle s'occupe de la commercialisation de produits électroniques et électroménagers. Elle est le représentant exclusif des marques SAMSUNG et SONY. Elle dispose de plus de 100 chaines de distributions.
	MASTER OFFICE	son activité est l'importation et la commercialisation de tous produits bureautiques et informatiques.
	DIGITAL ELECTRONICS	C'est un réseau de distribution de franchises multi Marques de produits électroménagers.

Source : Direction CCBM Holding2011

4.1.2.4 Le pôle immobilier et construction

L'investissement immobilier illustre la philosophie du groupe CCBM et participe concrètement à la construction des logements et des immeubles à usage d'habitation. Ce pôle est composé de deux filiales.

TABLEAU 9: Présentation pôle immobilier et construction

POLE ECONOMIQUE	ACTIVITES	ACTIVITES
IMMOBILIER ET CONSTRUCTION	**TOUBA SANDAGA**	Cette filiale est un centre commercial se trouvant au cœur de la ville de Dakar. Il offre aux commerçants des boutiques.
	CCBM IMMOBILIER	c'est un projet de construction ultra moderne d'un centre commercial sur le plateau central de Dakar. Le PDG avec le conseil d'administration ont mis en place une coopérative d'habitat dont la finalité est de doter d'un toit tout membre du personnel.

Source : Brochure de présentation du groupe CCBM 2011

CESAG - BIBLIOTHEQUE

4.1.2.5 Le pôle services et technologies

Ce pôle offre les dernières innovations en matière de solution technologiques, informatiques et outils de communication. Il regroupe quatre filiales.

TABLEAU10 : Présentation du pôle service et technologies.

POLE ECONOMIQUE	ACTIVITES	ACTIVITES
SERVICES ET TECHNOLOGIES	CCBM TECHNOLOGIQUE	Cette filiale offre aux entreprises sénégalaises et de la sous-région des solutions technologiques, informatiques complètes. Elle a tissé des partenariats avec des leaders mondiaux dans ces domaines.
	WISE	Elle opère dans le domaine de la communication. Elle fait des annonces à travers des supports de communication innovants comme les taxis de ville et d'autres moyens de transport moderne.
	CCBM CORPORATION	Son objet est de faciliter les relations d'affaires entre les différents acteurs économiques Sénégalais et internationaux.
	ESPACE ASSURANCE	Elle un cabinet de courtage dont l'activité est essentiellement tournée vers le métier d'assureur conseil et la gestion des risques.

Source : Direction CCBM 2011

CESAG BIBLIOTHEQUE

4.2 Présentation de la CCBMI

Pour mieux comprendre l'activité de la CCBM Industrie, il faut au préalable comprendre les interactions qui existent entre les filiales du pôle automobile. La CCBM Industrie a débuté ses activités de SAV en 2009 et son assemblage de véhicule SKD en 2011.

4.2.1 Activité du pôle automobile

Avec le renouvellement du parc automobile lancé en 2002, par le président de la république du Sénégal, le groupe CCBM en 2006 a imaginé un concept de concession automobile en démocratisant radicalement l'achat de véhicules neufs. C'est ainsi, que les quatre filiales du pôle automobile ont vu le jour. Espace auto qui s'occupait du SAV de la marque Volkswagen a transféré cette activité à CCBM Industrie en 2009. Le tableau ci-dessous résume les activités du pôle automobile.

TABLEAU11 : Présentation du pôle automobile et machinerie.

PÔLE ECONOMIQUE	FILIALE	ACTIVITES
PÔLE AUTOMOBILE ET MACHINERIE	**CCBM Industrie**	CCBMI a deux activités au sein groupe : ▪ il s'occupe des Services Apres Vente (SAV) de la marque Allemand Volkswagen, et de la commercialisation des marques chinoises GREAT WALL, CHERY et FOTON. Il assure le SAV de ces marques. ▪ En 2011 il a commencé à assemblé les véhicules SKD chinoise de marque GREAT WALL et CHERY. l'usine a une capacité d'assemblage de 350 Véhicules SKD par mois.
	ESPACE AUTO	IL est le représentant exclusif de marques chinoises GREAT WALL, CHERY ET FOTON dont il assure la commercialisation. Il vend aussi des tricycles et des motos à deux roues.
	CCBM AUTOMOBILE	IL est le représentant exclusif de la marque Allemand Volkswagen dont il assure la commercialisation
	SOTRAM	Cette filiale s'occupe du renouvellement des taxis urbains initié par l'état sénégalais.il pilote le projet de "taxis sister" et" taxi bleue". Il consiste à mettre à la disposition des taximan des véhicules qui seront remboursé par des conditions bien de paiement très flexible.
	ADA	Elle propose une gamme de véhicules de location et de véhicule utilitaire.

Source : Direction CCBM Holding 2011

CESAG-BIBLIOTHEQUE

4.2.2 Relation inter filiale

Il existe une très grande surface d'échange entre les filiales. La CCBM Industrie entretient beaucoup plus de relation avec le pôle automobile dont il fait partie.

4.2.2.1 CCBM Industrie / Pôle automobile

Comme nous l'avions évoqué ci-dessus, le pôle automobile comprend quatre filiales dont les activités sont complémentaires.

- ✓ Tous les véhicules commercialisés par Espace auto et CCBM automobile, effectuent leurs Service Apres Vente auprès de la CCBM industrie.

- ✓ Espace Auto achète près de 90% de la production des véhicules assemblés dans l'usine de montage des véhicules SKD de la CCBMI industrie.
- ✓ La SOTRAM pour son projet de Taxi, s'approvisionne en véhicules auprès de la CCBM Industrie. Le SAV est assuré par le garage de la CCBM Industrie.
- ✓ La société ADA chargé de location de véhicule entretien aussi des relations commercial avec CCBMI.

En résumé ce pôle automobile à lui représente près de 70% du chiffre d'affaires de la CCBM Industrie.

4.2.2.2 CCBM Industrie / et les autres pôles.

Il n'existe pas beaucoup d'échange entre la CCBM Industrie et les autres pôles. Néanmoins, on constate quelques prestations réciproques. Les autres filiales pour des besoins de matériel de transport de service, achètent des véhicules auprès de CCBM Industrie.

La CCBM industrie à son tour, achète auprès du pôle électronique et équipement des mobiliers de bureau, informatique et fourniture consommable pour son administration. Le pôle transport et touristique s'occupe de toute les opérations de douane et frets des véhicules et pièces de rechange importé par la CCBM Industrie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

4.2.3 Environnement commerciale

L'environnement commercial peut être caractérisé par l'évolution de la part de marché mais aussi la concurrence

4 .2.3.1 L'activité en chiffre

Le groupe CCBM a réalisé 40 milliards HT de chiffre d'affaires en 2009 et emploie près de 800 salariés.

La CCBM Industrie en 2009 a réalisé chiffre d'affaire de 109 892 689FCFA pour ses prestations de SAV et 681.421.429 FCFA pour la commercialisation des véhicules. Soit un total de 791 314 118 FCFA. En 2010, l'activité a connu une progression rapide. Le chiffre d'affaire est passé de 791 314 118 FCFA à 3 623 241 626 FCFA soit une augmentation de 457%. Cette augmentation est due à l'accroissement de son activité.

4.2.3.2 L'environnement du marché

Rien qu'à remarquer la circulation dans la capitale Sénégalaise, on se rend compte que la profusion des marques automobiles est quasi frappante. On y retrouve des modèles de toute sorte. Le Sénégal est, en passe, de devenir (s'il ne l'est pas déjà) un marché émergent de l'automobile. Des marques européennes, américaines et asiatiques se disputent la place. Il y a pour tous les goûts. De Peugeot, à Renault, Nissan, Citroën en passant par Ford, Mercedes, Chevrolet, Toyota, jusqu'aux marques les plus prestigieuses et les plus rares circulent à Dakar. Cette ouverture du marché est au grand bénéfice des usagers de l'automobile. Ils sont, désormais habités par l'embarras du choix. Le nouveau paysage des concessionnaires en est un parfait exemple. Le client a la possibilité de se doter de la marque de véhicule de son choix. Face à la demande du marché, les concessionnaires usent d'astuces et de stratégies commerciales, les plus subtiles, efficaces et efficientes pour s'adjuger une grande part du marché.

Les marques chinoises sont les derniers venue dans le secteur automobile, mais elle a pu s'imposé par son rapport qualité/ Prix. La stratégie commerciale de CCBM Industrie se résume en un triptyque : choix, prix et service.

4.2.4 Organisation de CCBM Industrie.

Comme nous l'avions vu dans la présentation de l'activité de CCBM Industrie, il offre un Service Apres Vente et l'assemblage des véhicules SKD dans son usine. Son administration est divisé en deux départements : le département SAV et celui de usine de production. Il a un Directeur Général qui coordonne les deux départements.

4.2.4.1 l'organisation administrative du SAV

L'organigramme du département SAV est de type divisionnaire. Il est dirigé par un Directeur Général assisté d'un Directeur Général Adjoint (DGA). Il comprend quatre directions ayant sa tête chacun un directeur.

a) Le D G du SAV

Le rôle du directeur général est de coordonner toute les activités de la CCBM industrie. Il fait le reporting des activités à la fin de chaque mois à la Holding qui est la société mère. Il assure aussi le bon fonctionnement des diverses directions. Les décisions stratégiques sont prises par la Holding. Dans ces tâches il est assisté par un DGA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

b) Le D GA SAV

Le DGA est chargé de piloter le projet transport qui consiste à mettre à la disposition des taximen des véhicules de transport urbain. Il est aussi chargé de la sécurité, de la supervision générale du SAV et du service approvisionnement.

c) Le Directeur du système d'information et d'exploitation.

Il s'occupe, de la gestion du réseau informatique, contrôle qualité et du service satisfaction client. Le service satisfaction client s'occupe de la réception client, de la facturation, conseille la clientèle et du marketing.

d) Le D T SAV

Il supervise les ateliers du SAV. Le SAV compte quatre ateliers ayant chacun un chef garage qui dirige les travaux. Nous avons le garage Volkswagen qui s'occupe de la réparation des véhicules Volkswagen, le garage ASIAN qui entretient les véhicules de marque chinoise (GREAT WALL, CHERY et FOTON), garage carrosserie chargé de faire la tôlerie et le garage peinture et lavage.

e) Magasinier

Il est chargé de la gestion du stock des pièces de rechanges. Le stock est géré par un logiciel.

f) Le Directeur Administratif et Financier

Il s'occupe de la finance et de la comptabilité de la société. Il est assisté par un chef comptable qui à son tour dirige les assistants comptables dans l'imputation des opérations comptable. Il a une caissière qui gère quotidiennement les encaissements et décaissements de la direction. Il fait aussi le reporting mensuel de la situation financière au DG qui le transmet à la Holding.

4.2.4.1 l'organisation administrative de l'usine d'assemblage.

L'usine de montage, n'est pas implantée au même lieu que la SAV. Elle est située à Rufisque environ 30 km de Dakar. Cependant, les activités sont coordonnées par la direction générale avec la collaboration du chef usine. Au sein de l'usine mous avons trois départements qui

CESAG - BIBLIOTHEQUE

sont : le Département production, le Département opération et le Département qualité. Chaque département est dirigé par un ingénieur.

a) Le Directeur de l'usine

Il est le garant de la coordination des activités de l'usine. Il rend comptes à la direction générale de toutes ces activités. Il est appuyé par des ingénieurs hautement qualifiés qui connaissent le domaine de l'industrie automobile.

b) Département production.

Il s'occupe de la production des véhicules. Il y a deux lignes de montage, la ligne GREAT WALL et la ligne CHERY. Chaque ligne a deux superviseurs qui suivent les travaux d'assemblages des SKD opéré par les ouvriers. La production s'occupe également de la maintenance de l'outil industriel et des équipements.

c) Département opérations

Ce département s'occupe de tout ce qui est de la logistique pour faciliter les activités de production. Elle gère le stock, la maintenance du site, le réseau informatique et la sous-traitante avec les fournisseurs.

d) Département qualité

Il est chargé de veiller à la qualité des activités de l'usine. Cette fonction s'occupe du contrôle qualité de la production, de la sécurité, de l'hygiène environnemental et de l'infirmerie.

Pour ce qui est de la comptabilité, elle est assurée par le Directeur comptable et financier de la direction générale. Il a au sein de l'usine un comptable qui est chargé de remonter les informations financières au chef comptable de la direction comptable et financière.

CONCLUSION

La prise de connaissance de l'entreprise, nous a permis de bien connaître l'activité et le fonctionnement de la CCBM Industrie. La présentation des filiales et leurs activités permettent de comprendre les relations inter filiales. Une fois que la structure est bien connue, le découpage de l'activité de l'usine de production en centre d'analyse sera beaucoup plus

CESAG - BIBLIOTHEQUE

aisé. Le chapitre que nous allons aborder, fera l'objet de la conception d'un système de comptabilité analytique.

Chapitre 5 Conception d'un système de comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes.

La comptabilité analytique est certainement une source d'information indispensable pour le contrôle de gestion, mais son concept constitue un besoin existentiel pour toutes activités et en particulier pour les activités industrielles. Pour des raisons d'indépendance de la comptabilité générale, la comptabilité analytique sera organisée en autonome, ce qui lui permettra d'être plus rapide et dépendra du futur service de contrôle de gestion, qui a des préoccupations différentes de celles des autres comptabilités

La conception d'une comptabilité analytique au sein de CCBMI suppose le choix d'une méthode d'approche répondant au mieux aux objectifs assignés par la société, permettant de fournir les résultats escomptés du futur système de calcul des coûts.

La méthode des coûts complets se situe dans une perspective de maîtrise technique des coûts de production, ce qui est particulièrement important dans notre cas. Elle est souvent appropriée aux sociétés ayant une structure divisionnaire, parfois trop focalisée sur la fonction de production.

5 .1 Description du système d'information existant.

Dans cette section nous allons présenter et étudier le système existant de comptabilité générale et analytique.

Un système d'information est un ensemble organisé de méthodes et de moyens humaines et matériels destinés à collecter, mémoriser, transmettre les différents types de données nécessaires au fonctionnement d'une organisation (en particulier celles qui sont mobilisées dans les outils de gestion). On utilise souvent l'expression « système d'information » au singulier. En réalité dans une entreprise il existe plusieurs systèmes d'information (SI) qui se complètent et communiquent entre eux : SI de gestion commerciale, SI de production, SI de ressources humaines, et bien évidement SI comptables.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Nous rappelons que l'acte de gestion consiste à réaliser différentes activités, ordonnées dans le temps, qui ont pour but :

d'assurer le fonctionnement d'une entreprise, en définissant les objectifs et en déterminant et en mettant en œuvre des moyens qui permettront d'atteindre ces objectifs de mettre en place ensuite des instruments de gestion permettant d'évaluer les résultats et les méthodes employées par référence aux objectifs fixés.

Un instrument de gestion est donc un ensemble de dispositifs organisationnels construits pour élaborer des informations fiables et pertinentes destinées à la prise de décision. Les instruments sont donc des systèmes d'information intégrés dans les processus de gestion. .

5 .1.1 Système d'information comptable

Le diagnostic du système d'information dans son intégrité est une étape indispensable dans la conception d'une comptabilité analytique. Ce diagnostic permet de mettre le doigt sur les points forts et les points fiables d'un système qui constituera dans le futur proche une source d'Information pour la comptabilité analytique et le contrôle de gestion.

Le système d'information de la CCBM Industrie est géré par un logiciel qui se nomme THALIA. Ce logiciel gère la gestion commerciale, la comptabilisation des opérations courantes et la gestion des immobilisations. En dehors de la gestion de la comptabilité, il gère aussi la comptabilité analytique.

5.1.1.1 La tenue de la comptabilité générale.

Le système d'information financière mis en place permet de saisir, classer, enregistrer des données de bases chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. Les différents modules suivants permettent d'alimenter la comptabilité générale.

a) Gestion commerciale

La gestion commerciale se compose : de la gestion des clients, du suivi des commandes ouvertes, la réception des demandes de livraisons, le suivi des expéditions et la facturation.

Lorsqu'un client vient pour une réparation il est accueilli par un commercial, qui relève sur une fiche les problèmes du client. Le véhicule rentre au garage. Ensuite, un Ordre de réparation est ouvert au niveau du logiciel, les charges (pièces de rechange et main d'œuvre)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

sont imputées au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Apres avoir terminé la prestation la facture définitive est établie.

A chaque fin de journée, le comptable vérifie l'ensemble des ventes et procède à un versement des facturations à la comptabilité. Il faut attendre par vente ici les prestations de service du SAV et la vente des pièces détachées.

b) La gestion des stocks

Dans l''entreprise nous avons deux types de stocks : les pièces détachées et les véhicules neuf. Le stock est géré par le logiciel. Toutes les pièces sont codifiées. Le stock, est valorisé au Cours Unitaire Moyen Pondéré(CUMP)

Entrée en stock :

– Lors de la réception, le magasinier vise le bon de livraison (BL) fournisseurs. Il saisit la réception sur le logiciel. Avant la saisie, le coût d'achat est calculé grâce à Excel. Il est constitué du prix d'achat, des frais de transport, transit et frais de douane.

Sorties de stocks

– Les sorties de stocks sont formalisées par des bons de sortie, comportant entre autres la désignation de l'article, sa référence, la quantité sortie, et la destination.

Retours en stock

– Les retours pour non-conformité des pièces sont assez rares et s'effectuent généralement dans des délais très brefs, avant que le magasinier n'ait saisi la sortie. Le cas échéant, le logiciel permet de gérer les retours.

c) La gestion des ressources humaines

Le logiciel a la capacité de gérer la paie. Elle est gérée par la société mère. Le comptable ne fait que comptabiliser les charges de personnel.

d) La comptabilisation des charges

Toutes les charges sont enregistrées de façon chronologique par le comptable.

CESAG BIBLIOTHEQUE

5.1.2.2 Descriptions et évaluation du système existant au sein de CCBMI.

Le système actuel est un système de comptabilité analytique basé sur une organisation par centres de responsabilités, ou par centres d'activité reconnaissant plusieurs centres de décision à l'intérieur de l'entreprise. Les coûts sont attribués , tout comme le sont les revenus, au département qui les a générés, autrement dit, les revenus et les coûts, sont inscrits et attribués automatiquement aux membres de l'entreprise qui est directement responsable de la décision prise au sujet d'une transaction donnée. Il est le mieux placé pour évaluer et changer le cours d'une situation ou pour mettre des décisions à exécution.

Les charges communes telles que l'eau, l'électricité et l'assurance sont réparties entre les centres de responsabilité par des clés de répartition. Les centres de responsabilité de la CCBMI sont résumés dans le tableau ci-dessous.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLEAU 12 : Centre de responsabilité de la CCBMI.

CODE	CENTRE DE REPONSABILIITE
ATAS	ATELIER ASIAN
ATVW	ATELIER VOLKSWAGEN
BATA	USINE BATA
CUS	CUSTOMER SERVICE
DAF	DIRECTION ADMET FINANCIERE
DEX	DIRECTION D'EXPLOITATION
DG	DIRECTION GENERALE
LAV	SALLE LAVAGE
MAGA	MAGASIN
PEIN	CABINE PEINTURE
SG	SERVICE GENERAUX
TOLE	TOLERIE –CARROSSERIE
TOUBA	SAV TOUBA
VNAS	VN ASIAN

Source : Comptabilité CCBMI 2011

5.1.2 Les limite du système d'information.

Le système d'information actuel connait plusieurs limites :

- la facturation et la comptabilisation des prestations de services n'est pas automatique.
- les charges de l'administration ne sont pas réparties entre les centres de responsabilité, elles sont imputées dans les services généraux considérés comme un centre de responsabilité ;

- l'usine d'assemblage de véhicule est considérée comme un centre de responsabilité, ce qui rend difficile la détermination du coût de revient des véhicules produits.
- l'usine d'assemblage n'est pas divisée en Centre de responsabilité comme ce fût le cas du SAV.

5.2 Conception d'un système de comptabilité analytique selon la méthode des sections homogènes

Dans un premier temps, nous allons faire le découpage analytique, dans un second temps identifier les charges et enfin procéder à la détermination des coûts.

5.2.1 Découpage analytique

Le découpage analytique consiste à recenser un certain nombre de départements qui sont les entités organisationnelles. Elles sont regroupées dans des centres d'analyses principaux ou auxiliaires en fonction de l`homogénéité de leurs caractéristiques.

A l'issue de ce paragraphe, nous saurons les centres de coûts essentiels pour le calcul des coûts de revient.

Le diagnostic de l'activité de l'entreprise fait ressortir les centres d'analyses suivantes :

- Assemblage Chery ;
- Assemblage Great Wall ;
- Maintenance outils de production ;
- Opération ;
- Qualité.

5.2.1.1Centre assemblage Great Wall

Dans ce processus, est monté l'ensemble des parties du véhicule SKD de marque Chery. Il comprend deux lignes :

- une ligne d'assemblage où sont assemblées les parties du véhicule.
- une ligne test où sont testés et réglés les éléments assemblés.

Dans ces lignes, deux types de véhicules sont montés : des véhicules pik up 4x4 et des véhicules 4x4 (annexe6, page 96). Les activités dans ces lignes sont résumées dans les tableaux ci-dessous.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLEAU 13: ligne assemblage Great Wall

ATELIER GREAT WALL	
LIGNE EMSEMBLAGE	
STATION 1	Présentation du châssis, montage du pont arrière et avant, des lames maitresses et de la crémaillère.
STATION 2	Serrage des éléments montés à la station 1, montage des amortisseurs arrière et avant, montage des bras supérieurs, inférieurs et fusés.
STATION 3	Montage du réservoir carburant, du pot d'échappement, des arbres de transmissions gauche et droite et des pneus.
STATION 4	Connexion des tuyaux du réservoir à la pompe à essence, montage de l'ensemble moteur + boîte vitesse du démarreur et de lamère cylindre et serrage des boulons
STATION 5	Pose des tampons et montage de la cabine qui est ensuite ajustée et serrage des boulons.
STATION 6	Connexion des tuyaux du moteur aux différents éléments. Remplissage huile moteur, boite vitesse, liquide de frein et d'essuie-glace. Connexion du volant à la cloison de direction. Montage des tampons et de la caisse arrière.
STATION 7	Montage des pars boue, purge du système d'embrayage et de freinage. Vérification sous un pont du dessous du véhicule pour d'éventuel serrage de boulons. Montage du par choque avant et des ailes gauches et droites.
STATION 8	Montage du support caisse. Versement de 20litres de carburant et purge du système de carburation. Full vérification des travaux de l'ensemble des taches exécutées. Paramétrage du système du véhicule et démarrage.

Source : Nous-mêmes.

TABLEAU14 : Ligne Test

ATELIER GREAT WALL	
LIGNE TEST	
STATION 1	Test de route sur des escaliers artificiels pour voir la rigidité du véhicule.
STATION 2	Parallélisme des roues et réglage
STATION 3	Test d'alignement des roues en référence à une vitesse donnée
STATION 4	Test du système de freinage

ORBNG BIBLIOTHEQUE

STATION 5	Test et réglage des lumières
STATION 6	Test antipollution et réglage, test sur les vitesses, test sur les klaxons et réglage.
STATION 7 (Rework)	Chargement du gaz de la climatisation. Dans cette station sont résolus les éventuels problèmes observés.
STATION 8	Test d'étanchéité par une chambre de simulation de pluie.

Source : Nous-mêmes

5.2.1.2 Centre assemblage Chery

Il comprend aussi deux lignes, une ligne assemblage et une ligne test. Ici, la ligne est beaucoup plus robotisée que la ligne Great Wall.

TABLEAU 15 : ligne d'assemblages

ATELIER CHERY	
LIGNE ASSEMBLAGE	
STATION 1	Montage du SKD sur un chariot. Montage du radio et des amortisseurs arrière et avant
STATION 2	Montage du réservoir et des tuyauteries. Assemblage du moteur.
STATION 3	Montage de l'essieu arrière, montage tuyauterie frein et embrayage. Montage du moteur. Connexion câble accélérateur au moteur, du crémaillère, des pattes moteur et montage de la boite à vitesse.
STATION 4	Montage du par choque avant, connexion des fils phares et klaxon, montage condensateur climatisation, montage bar de torsion et des par boues.
STATION 5	Montage échappement. Remplissage du liquide de frein, purge du système de freinage et d'embrayage. Montage du filtre à air. Vérification générale
STATION 6	Montage des pneus ;
STATION 7	Remplissage de l'huile moteur et de la boite à vitesse, liquide d'essuie-glace, montage batterie réglage du frein en main. Paramétrage du système électronique du véhicule
STATION 8	Le réservoir est approvisionné du carburant et ensuite on procède au démarrage du véhicule.

Source : Nous-mêmes

TABLEAU 16: ligne tests

LIGNE DE TEST CHERY	
STATION 1	Test de parallélisme, de pincement et de carrossage des roues.
STATION 2	Test des phares, feu et réglage, test d'accélération, de freinage et de vitesse.
STATION 3	Test d'étanchéité par une chambre de simulation de pluie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

STATION 4	Test de la qualité de la peinture grâce à une chambre bien éclairé
STATION (rework)	Remplissage du gaz de la climatisation, contrôle sous un pont du dessous du véhicule pour d'éventuels problèmes

Source : Nous-mêmes

5.2.1.3 La maintenance de l'outil de production

Cette section s'occupe de la maintenance de l'outil industriel et de l'assistance technique. Elle veille à éviter les pannes des machines. Des maintenances sont faites périodiquement sur l'outil industriel.

5.2.1.4Les Opérations

On entend par opération, toutes les activités qui sont menées pour faciliter la production. Il s'agit de la gestion des stocks, de la logistique, de la gestion informatique, de la maintenance du site et de la sous-traitance avec les fournisseurs locaux.

5.2.1.5 La qualité

L'activité principale ici est de veiller au contrôle de la production, à la sécurité de l'environnement, aux soins du personnel et la restauration des ouvriers.

Au regard du processus de production, nous avons regroupé l'ensemble des activités en deux grandes centres d'analyses : les centres principaux et les centres auxiliaires.

Tableau17 : découpage analytique des activités de l'usine

CENTRES PRINCIPAUX	CODES	ACTIVITES	CENTRES AUXILIARES	CODES	ACTIVITES
APPROVISIO-NNEMENT	AAPR	-Gestion des stocks -gestion des achats -gestion de la logistique -gestion sous-traitance	MAINTENANCE	BMTC	-Maintenance outils production -maintenance du site -maintenance informatique
ATELIER ASSEMBLAGE GREAT WALL	AAGW	-châssis -Trims -Testing -réparation	QUALITE	BQLT	-contrôle production -Sécurité et environnement -infirmerie -restauration -formation personnel

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ATELIER ASSEMBLAGE CHERY	AACH	Châssis -Trims -Testing -réparation	ADMINISTRATION	BADM	-Assistance technique -gestion administrative -gestion financière -Gardiennage

Source : Nous-mêmes

5.2.2 Les charges de l'usine de production

Après le découpage analytique, il est important de recenser toute les charges qui entre dans le processus de production et de distinguer les charges qui peuvent être incorporées ou non. La comptabilité générale est la principale source des charges de la comptabilité analytique. Les charges seront réparties en charges directes et indirectes.

Le tableau ci-dessous regroupe l'ensemble des charges qui concourent à la production.

Tableau18 : les charges de production (in put)

CHARGES	NATURE	DIRECTE	INDIRECTE
Electricité	Incorporable		X
Eau	Incorporable		X
Téléphone-faxe-Internet	Incorporable		X
Entretien (gardiennage, entretient locaux, informatique)	Incorporable		X
Charges de personnel(Administration)	Incorporable		X
Amortissement bâtiment et installation technique	Incorporable		X
Amortissement matériel de bureau	Incorporable		X
Fournitures de bureau	Incorporable		X
produit d'entretien	Incorporable		X
Assurance	Incorporable		X
Restauration	Incorporable		X
Maintenance outils industriel	Incorporable	X	
Fournitures consommable (atelier assemblage Matière première)	Incorporable	X	
Amortissement Ligne de montage	Incorporable	X	
Infirmerie	Incorporable		X
Tenu de travail	Incorporable		X
Rémunération des capitaux propres	Supplétif	X	
Formation du personnel	Incorporable		X
Achat véhicule SKD (matière première)	Incorporable	X	

Source : Nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.2.2.1 Répartition primaire des charges indirectes dans les centres d'analyses.

Cette répartition consiste à imputer les charges indirectes dans les centres d'analyses qui sont assemblage Great Wall, assemblage Chery, approvisionnement maintenance, qualité et administration selon leur destination, aux différentes sections. Ainsi, certaines charges sont affectées à une seule section et sont dites spécifiques alors que d'autres charges concernent plusieurs sections à la fois et dites charges communes.

a) l'Eau

L'eau potable est utilisée aussi bien pour les besoins de production que par le personnel. La détermination de la consommation en eau de chaque section sera possible par la consommation en m^3, les sections les plus consommatrices d'eaux sont les ateliers de montage. Ils sont équipés d'un assimilateur de pluie qui permet de tester les éventuelles fuites d'eau. Chaque assimilateur est muni de bonbonnes qui peut être mesuré en m^3. Les besoins du personnel en eau seront distribués selon l'effectif de chaque section.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

b) Electricité

Etant donné l'absence de compteur pour chaque section, la charge d'électricité ne peut être répartie qu'en fonction des Kilowatts consommés par chaque section. C'est pour cette raison qu'il est nécessaire de :

- ✓ recenser au sein de chaque section tout appareil consommateur d'électricité,
- ✓ relever la puissance de chaque appareil en KW par heure (machines et ampoules d'éclairage),
- ✓ déterminer la puissance totale du matériel électrique par section,
- ✓ calculer le coefficient d'imputation comme suit

Coefficient d'imputation = Puissance par section / Puissance totale

Multiplier le coefficient d'imputation par le montant de la quittance mensuelle d'électricité afin de trouver le montant de la charge d'électricité à imputer pour chaque section.

c) Téléphone-Fax-Internet

Au niveau de l'usine de production, il existe plusieurs lignes téléphoniques. L'affectation des montants des factures mensuelles se fera, soit en fonction du département bénéficiaire quand il s'agit d'une ligne directe soit en fonction du modèle de répartition élaboré pour les lignes communes. Les clés de répartition des lignes communes seront établies en fonction du nombre de postes dont dispose chaque section en tenant compte de la pondération de l'activité.

CESAG BIBLIOTHEQUE

d) Assurance Multirisque

Cette charge est prévue pour faire face aux incendies et aux risques qui pourraient affecter les équipements et les constructions de la société. Ceci étant, cette prime, ramenée au mois, est répartie entre les différentes sections au prorata de la Valeur Nette Comptable des biens assurés dans chaque section. Dans le contrat d'assurance, les biens assurés sont : le stock, le matériel et mobilier de bureau, l'outil industriel et le bâtiment.

e) Charges de personnel

Ici, il s'agit des charges du personnel administratif et du personnel de l'usine de production. Elles seront imputées au nombre de personnes de chaque centre d'analyse.

f) .**Fourniture de bureau – produit d'entretien**

Ces charges sont consommées par tous les centres d'analyse. Leurs répartitions se feront par unité consommé dans chaque section.

g) Restauration –Infirmerie –Tenu de travail

La clé de répartition retenue, est le nombre de personnes par section. Les dépenses mensuels seront affectées proportionnellement au nombre de personnes des centres d'analyses.

h) Amortissement du bâtiment et Installation technique.

Cette charge qui est annuelle, sera calculée mensuellement et répartie au prorata des surfaces occupées par chaque centre d'analyse.il s'agit des surfaces des ateliers de montages, atelier de test, et des locaux de l'administration.

i) Amortissement du matériel industriel et mobilier de bureau.

Il sera calculé mensuellement et réparti au prorata du coût d'achat des matériaux utilisé dans chaque centre d'analyse.

5.2.2.2 Répartition Secondaire

Au cours de cette seconde opération concernant le tableau de répartition appelée : répartition secondaire, le coût des centres auxiliaires d'analyse doit être viré dans les centres principaux ou les autres centres auxiliaires bénéficiaires de leurs prestations.

Il arrive qu'on observe que les centres auxiliaires consomment réciproquement des prestations les uns des autres. On parle alors de transferts croisés. Dans notre cas, il existe plusieurs prestations réciproques entre les centres auxiliaires. Une des façons de résoudre cette situation est la méthode algébrique qui consiste à résoudre un système d'équations de plusieurs inconnus. Ces inconnus constituent les montants réels des sections qu'il faut répartir sur les centres principaux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLEAU19 : Clés de répartition des charges indirectes

		CENTRES PRINCIPAUX			CENTRE AUXILIAIRE		
CHARGES	MONTANTS	APPROVISIONNEMENT	ATELIER ASSEMBLAGE CHERY	ATELIER ASSEMBLAGE GREAT WALL	MAINTENANCE	QUALITE	ADMINISTRATION
Electricité	A	coef de consomation	coef de consomation	coef de consomation	coef de consomation	coef de consomation	coef de consomation
Eau	B	metre cube/nombre de personne	metre cube	metre cube	metre cube	metre cube	metre cube
Téléphone-faxe-Internet	C	nombres de postes	nombres de postes	nombres de postes	nombres de postes	nombres de postes	nombres de postes
Maintenance(outil industriel, entretient locaux,informatique)	D	-	-	-	100%	-	-
Charges de personnel (Administration)	E	-	-	-	-	-	100%
Amortissement batiment et installation technique	F	surface occupée	surface occupée	surface occupée	-	-	surface occupée
Amortissement matériel de bureau	G	coût d'achat du matériel	coût d'achat du matériel	coût d'achat du matériel	coût d'achat du matériel	coût d'achat du matériel	coût d'achat du matériel
Fournitures de bureau	H	unité consommée	unité consommée	unité consommée	unité consommée	unité consommée	unité consommée
Produit d'entretien	I	unité consommée	unité consommée	unité consommée	unité consommée	unité consommée	unité consommée
Assurance	J	VNC des biens assurés	VNC des biens assurés	VNC des biens assurés	VNC des biens assurés	VNC des biens assurés	VNC des biens assurés
Restauration	K	nombres de personnes	nombres de personnes	nombres de personnes	nombres de personnes	nombres de personnes	nombres de personnes
Infirmerie	L	nombres de personnes soignée	nombres de personnes soignée	nombres de personnes soignée	nombres de personnes soignée	nombres de personnes soignée	nombres de personnes soignée
Tenu de travail	M	nombre de personne habillé	nombre de personne habillé	nombre de personne habillé	nombre de personne habillé	nombre de personne habillé	nombre de personne habillé
Formation du personnel	N	nombre d'heure de formation	nombre d'heure de formation	nombre d'heure de formation	nombre d'heure de formation	nombre d'heure de formation	nombre d'heure de formation
Charges supletive	O					100%	100%
MAINTENANCE	P	heure de main d'œuvre	heure de main d'œuvre	heure de main d'œuvre			
QUALITE	Q	heure de main d'œuvre	heure de main d'œuvre	heure de main d'œuvre			
ADMINISTRATION	R	nombre de personne/section	nombre de personne/section	nombre de personne/section			
TOTAL CHARGES		x	Y	Z			
NATURE D'UNITE D'ŒUVRE		1000 FCFA du coût d'achat	Nombre de véhicule fabriqué	Nombre de véhicule fabriqué			
NOMBRE D'UNITE D'OEUVRE							
COÛT D'UNITE D'ŒUVRE (CUO)							

Source: Nous-memes

CESAG BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.2.2.3 Les charges directes

Il s'agit, des charges directement rattachables aux centres principaux. Nous allons recenser les charges directes et les rattacher aux centres principaux appropriés.

a) Section approvisionnement.

Dans cette section il est géré trois types de stocks :

- le stock de Véhicule Semi Knocked Down (SKD) ;
- le stock de fourniture consommable ;
- le stock de Véhicules Neuf (VN).

Les stocks de véhicules SKD et fournitures consommables sont les matières premières de la production.

Un véhicule SKD est un véhicule qui est importé en pièces détachées dans un conteneur.

Les fournitures consommables sont des compléments de pièces qui entrent dans l'assemblage des véhicules SKD. Elles ne viennent pas ensemble avec les SKD, elles sont achetées auprès des fournisseurs locaux. Voici ci-dessous les consommables pour chaque type de voiture.

Tableau 20 : Fournitures Consommables

VEHICULE HAVAL/WINGLE	VEHICULE CHERY QQ / COWIN
HUILE BOITES VITESSES ET PONT	LIQUIDE DE FREINS
HUILE MOTEUR	LIQUIDE DIRECTION ASSISTE
HUILE DIRECTION	LIQUIDE LAVAGE GLACE
LIQUIDE FREIN	LIQUIDE REFROIDISSEMENT
GAZ FREON	FLUIDE D'AIRE CONDITIONNE
LIQUIDE RADIATEUR	HUILE MOTEUR
LIQUIDE LAVE GLACE	HUILE BOITE DE VITESSES
LOCTITE (FREIN FILET)	ESSENCE
JOINT SEAL RUBBER	VASELINE
VASELINE	HUILE COMPRESSEUR
MOLYBDENUM DISULPHIDE GREASE	
GAZOIL	
MULTIS EP2	
SAVON LIQUIDE	

Source : Documentation CCBMI (Fiche technique de coût)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

b) Section Atelier de production.

Nous avons deux ateliers de production :

- ✓ l'atelier d'assemblage GREAT WALL
- ✓ l'atelier d'assemblage CHERY

Nous avons comme charges directes l'heure de main d'œuvre directe et l'heure machine.

L'heure de main d'œuvre directe est l'heure effectuée par les ouvriers dans les ateliers d'assemblages. Ici, il sera question de pointer le temps mis pour la production.

Pour connaitre la charge de main d'œuvre, il suffit de multiplier le temps effectué par le taux horaire de rémunération de l'ouvrier.

Par contre, il y a certaines tâches effectuées par les machines. Leurs utilisations déprécient l'outil industriel au fil du temps. Cette usure, est considérée comme l'amortissement de l'outil industriel c'est-à-dire les lignes de montage. Les amortissements sont des charges annuelles qu'il faudra ramener mensuellement. L'imputation de l'amortissement sera proportionnelle à l'heure effective de travail des machines.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.2.2.4 Les Charges supplétives

Les charges supplétives représentent les charges supplémentaires retenues par la comptabilité analytique en plus des charges incorporables récupérées de la comptabilité générale. La rémunération des capitaux propres ne constitue pas une charge de la comptabilité générale pour des raisons essentiellement fiscales alors qu'elle est de même nature économique que la rémunération des capitaux empruntés. De ce fait, nous allons tenir compte de la rémunération des capitaux propres. Le taux à appliquer sera le taux de réescompte de la BCEAO, majorée de deux points qui est le taux maximum qu'une banque pourrait appliquer si ont faisait recourt à un emprunt bancaire. Le montant obtenu sera directement affecté à la section administration.

5.2.3 La détermination des coûts

A ce stade, la future comptabilité analytique sera capable de donner une image fiable des différentes sections quant aux coûts de leurs consommations des ressources, et leurs emplois. Alors, nous disposons pour chaque section, de toutes les consommations des ressources par l'affectation des charges directes et par la répartition des charges indirectes. Nous pourrons ainsi calculer les coûts des différents éléments entrant dans la fabrication du produit. Les

coûts seront calculés mensuellement. La capacité de production de l'usine est de 350 véhicules par mois soit 250 véhicules de marque GREAT WALL et 100 de marque CHERY.

5.2.3.1 le coût d'achat des matières premières

Comme nous l'avions vu ci haut les matières premières de la production sont des véhicules SKD et les fournitures consommables. Ici, il sera question de calculer le coût d'achat des matières premières. Ce coût sera composé des charges directes et indirectes.

a) **Coût d'achat des véhicules SKD**

Les véhicules SKD sont importés de la Chine. Les opérations d'importations nécessitent un traitement particulier compte tenu de leurs complexités. Il y a plusieurs frais qui entrent dans la détermination du coût d'acquisition. Nous avons résumé l'ensemble des coûts qui interviennent lors de l'importation.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Tableau 21: Modèle de détermination du prix de revient véhicule SKD importé

ELEMENTS	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANTS
Prix d'achat			
Fret (port)			
Assurance			
Droit de douane			
Prestation transit			
Frais financier			
TOTAL			

Source : comptabilité CCBM Industrie.

NB : les matières premières sont achetées en dollars américain (USD). Ils sont convertis en FCFA selon le cours lors de l'acquisition. Les frais financiers représentent les frais liés au crédit documentaire.

b) **Les fournitures consommables**

Elles sont achetées, auprès des fournisseurs locaux. Leursprix de revient doivent être déterminés avant l'entrée en stocks. Ce prix sera composé du prix d'achat et des frais directement liés à l'achat. La détermination peut se faire sous forme de tableau Excel. Voici un modèle ci-dessous permettant de calculer le coût de revient.

Tableau 22 : Modèle de détermination du prix de revient des fournitures consommables (charges directes).

CHARGES DIRECTES	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANTS
HUILE BOITES VITESSES ET PONT			
HUILE MOTEUR			
HUILE DIRECTION			
LIQUIDE FREIN			
GAZ FREON			
LIQUIDE RADIATEUR			
LIQUIDE LAVE GLACE			
HUILE COMPRESSEUR			
LOCTITE (FREIN FILET)			
JOINT SEAL RUBBER			
VASELINE			
PULVERISATEUR PEINTURE NOIR			
HUILE COMPRESSEUR			
MOLYBDENUM DISULPHIDE GREASE			
ESSENCE			
GAZOIL			
MULTIS EP2			
SAVON LIQUIDE			
Frais de transport			
TOTAL			

Sources : usine CCBM Industrie (fiche technique de coût).

Après avoir déterminé le coût de revient des matières premières, il est important d'ajouter les charges indirectes. Elles seront imputées proportionnellement au coût de revient de chaque matière première.

Tableau 23 : Modèle de détermination du coût d'achat des matières premières

	VEHICULE SKD			FOURNITURE CONSOMMABLE		
ELEMENT	QUANTITE	PU	MONTANT	QUANTITE	PU	MONTANT
COÛT DE REVIENT						
CHARGES INDIRECTE	Voir tableau 18 pages 64	CUO			CUO	
COÛT D'ACHAT						

Source Nous-mêmes

$$\text{CUO} = \text{Coût d'Unité Œuvre} = \frac{\text{coût total du centre principal}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre}}$$

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.2.3.2 La valorisation du stock à la sortie

Après la détermination du coût d'achat, les matières premières sont stockées dans le magasin. A ce niveau, il ya lieu de valoriser le stock avant qu'il ne rentre dans l'atelier d'assemblage. La méthode de valorisation retenue est le coût unitaire moyen pondéré (CUMP).

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Stock initiale en quantité + Entrée en quantité}}{\text{Stock initial en valeur + Entrée en Valeur}}$$

Le logiciel Thalia de la CCBMI gère la gestion des stocks. Néanmoins il peut être géré de façon extra comptable par Excel.

5.2.3.3 le coût de production des ateliers d'assemblage.

Ici, il s'agira de déterminer le coût de production des véhicules assemblés. Ce coût sera constitué, du coût de revient des matières valorisés au CUMP, des heures de mains d'œuvres directes et des charges indirectes des ateliers de production. Les charges indirectes seront imputées par rapport au nombre de véhicules montés. La main d'œuvre directe sera calculée en multipliant le taux horaire par le nombre d'heures effectués par les ouvriers. L'ensemble de ces charges se résument dans le tableau ci-après :

Tableau 24 : Modèle de détermination du coût de production

CHARGES	GREAT WALL			CHERY		
	QUANTITE	**PU**	**MONTANT**	**QUANTITE**	**PU**	**MONTANT**
Coût de revient véhicules SKD						
Coût de revient fournitures consommables						
Heure de main D'œuvre directe						
Charges Indirectes		CUO				
Coût de production						

Source : Nous-mêmes

CUO = Coût d'unité d'œuvre

A cette étape, nous avons un véhicule totalement assemblé qui représente ici notre produit fini. Un stock sera suivi et valorisé au CUMP.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 25 : Modèle de valorisation des stocks des produits finis

MAGASIN (produit fini)			
ELEMENTS	**QUANTITE**	**PU**	**MONTANT**
Stock initial			
Entrée (coût de production)			
Total			
Sortie (vente)			
Stock (final)			

Source : Nous-mêmes

5.2.3.4 le résultat analytique

Ces les dernières étapes du calcul du coût complet. Il sera question de déterminer le résultat de la production. Comme nous l'avions vu dans la présentation de l'entreprise, la CCBMI ne commercialise pas sa production. C'est la filiale Espace Auto du groupe qui s'occupe de la vente de ces véhicules. Néanmoins pour mesurer la performance de l'usine applique un taux de marge très faible au coût de production avant de transférer sa production à Espace Auto. Il n'engage aucun frais de distribution. Pour le calcul du résultat il suffit de prendre le prix de vente moins le coût de production des véhicules vendus.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5 .2 .4 Les encours de production

Il peut arriver que la production lancée ne soit pas terminé dans la période de production d'où la présence des encours de production. Il y aura deux problèmes à résoudre. Le premier est l'évaluation de l'encours et le deuxième est la détermination du coût de production des produits terminés de la période.

L'évaluation des encours demande la contribution des techniciens pour pouvoir déterminer le niveau d'achèvement des encours. Une fois que les degrés d'achèvements sont déterminés, il sera facile d'évaluer la valeur des encours. Voici un tableau permettant de calculer l'équivalence des encours en produit finis.

Tableau 26 : Modèle de détermination des équivalences des encours en produit finis

		-ENCOURS INITIALE (EI)			+ENCOURSFINALE (EF)					
ELEMENT	PT	QUANTITE	DA	EQUIVALENCE	QUANTITE	DA	EQUIVALENCE	X° EFF	CU	CG
VEHICULE SKD		EI	%		EF	%				
CONSOMABLE		EI	%		EF	%				
MOD		EI	%		EF	%				
CHARGE INDIRECT		EI	%		EF	%				

Source : cours de comptabilité Adrien Oti 2004, Espoir Plus (Bénin)

MOD = Main d'œuvre Directe PT= Production Terminé ; DA = Degré d'Achèvement ;

X° EFF = Production Effective CU = Consommation Unitaire ; CG = Consommation Global de la période

PT = Production Lancé – Encours Initial + Encours Final

X° EFF = PT –(EI x DA) + (EF x DA)

Une fois la production effective déterminée, on peut évaluer la valeur des encours.

Tableau 27 : Model de détermination du coût de production des encours.

ELEMENT	QUANTITE	PU	MONTANT
VEHICULE SKD	X°EFF x CU		
CONSOMMABLES	X°EFF x CU		
MAIN D'ŒUVRE DIRECTE	X°EFF x CU		
CHARGE INDIRECTE	X°EFF x CU	CUO	
TOTAL			

Source : Nous-mêmes

PU = Prix Unitaire de la charge ; CUO = Coût d'unité d'œuvre

Apres avoir évalué les encours, le coût de production de la période peut être facilement calculé. La détermination du coût de production qu'on avait vu ci-haut, sera modifiée compte tenu de la présence des encours.

TABLEAU 28: Model de détermination du coût de production des produits finis en présence des encours.

CHARGES	GREAT WALL			CHERY		
	QUANTITE	**PU**	**MONTANT**	**QUANTITE**	**PU**	**MONTANT**
Coût de revient véhicules SKD						
Coût de revient fournitures consommables						
Heure de main D'œuvre directe						
Charges Indirectes		CUO				
+ EI évaluer						
-EF évaluer						
Coût de production						

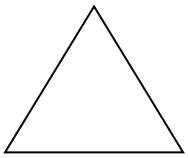
Source : Nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

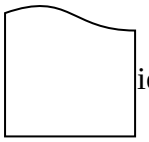
Le schéma ci-dessous récapitule l'ensemble des étapes de la détermination du coût de production.

Schéma 8 : Schéma technique de la nouvelle comptabilité analytique

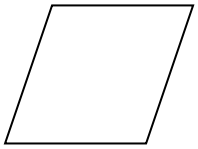
Légende



Magasin



ionnement



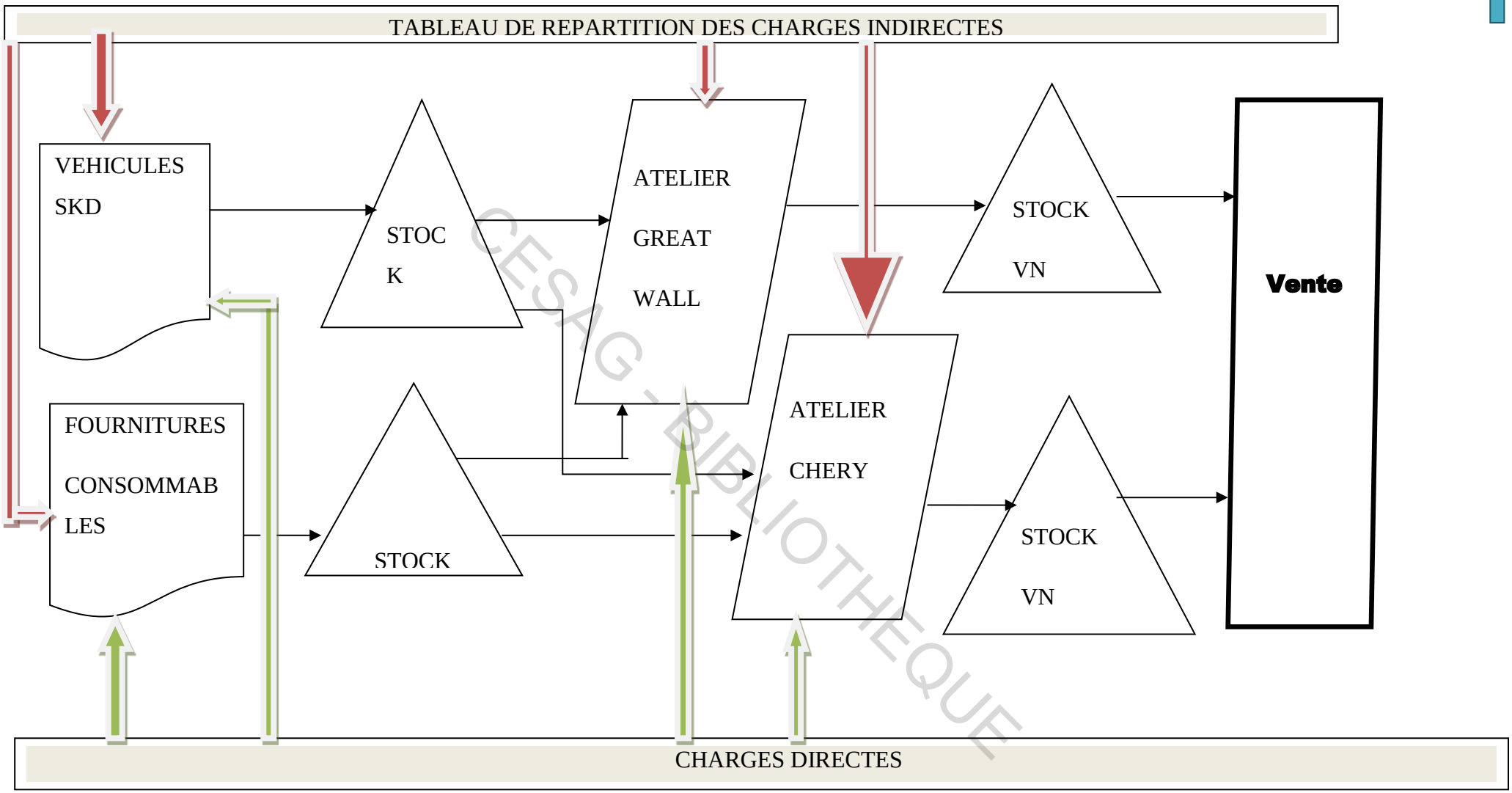
Atelier d'assemblage

Imputation Charges Indirectes

Imputation Charges Indirectes

VN : Véhicule neuf

CESAG - BIBLIOTHEQUE



CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

A la fin de ce travail, on pourrait dire qu'avec l'établissement de ce projet d'instauration d'un système de comptabilité analytique au sein de la société CCBMI, une nouvelle phase dans le développement de cette société verra le jour. Le pilotage à vue sera banni du nouveau système de gestion, et une nouvelle culture d'entreprise sera adoptée. Toutefois, malgré les limites d'extension de cette comptabilité liées au coût et au degré de complexité, il faudrait réunir un certain nombre de conditions pour assurer son succès, à savoir une bonne organisation de la direction de l'usine et une maitrise de l'activité.

Dans le dernier chapitre de notre étude, nous essaierons de donner des recommandations pour la mise en œuvre du nouveau système de calcul des coûts.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 Recommandations pour la mise en œuvre du calcul des coûts par la méthode des coûts complets (Section Homogène).

Après avoir posé, les premiers jalons de la conception d'une comptabilité analytique pour la Société CCBM I, et ce dans l'objectif de la détermination du coût de revient et de la prise de décision, on passe dans le présent chapitre à la formulation des recommandations pour la mise en œuvre efficace du nouvel outil de comptabilité.

6.1 La mise en place d'un système d'information.

Avant de développer comment le système d'information sera mise en place nous allons donner une définition simple du système d'information donné par Dumoulin : « ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements ». Au sein de la CCBMI, il y a un système d'information mais qui souffre beaucoup d'insuffisante. Le problème majeur est la détermination du coût de production des véhicules assemblés. Le coût de production est déterminé par un système de calcul de coût géré par le logiciel de comptabilité Thalia. Pour lancer une production un bon de commande est ouvert, ensuite le système vérifie la disponibilité des différents stocks de matières premières et transforme le bon de commande en un ordre de fabrication, enfin la comptabilité impute toute les charges des ateliers de production. Nous remarquons que le coût de production par type de véhicules ne peut pas être connu. Nous constatons aussi l'inexistence de centres de responsabilité dans l'usine.

Notre recommandation dans l'amélioration du système d'information, consistera à suivre le calcul des coûts dans un premier temps de façon extra comptable sur Excel et dans un second temps, le système sera implémenté dans le logiciel.

6.1.1 Système de collecte des Charges.

Nous avons proposé un découpage analytique de l'usine qui nous a permis de rattacher les charges à chaque centre d'analyse. La société doit mettre en place système un pour collecter l'ensemble des charges engagées dans chaque centre. Il est aussi nécessaire de mettre en place un système de cessions interne entre les centres de responsabilité afin de connaitre les prestations réciproques. Pour la répartition des charges indirectes nous avons proposé des clés de répartition mais il est aussi évident de revoir ces clés car notre court séjour dans l'entreprise ne nous à pas permis de voir les réalités de la production encore que l'usine était à ces début de fonctionnement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Nous avons des charges communes telle que : l'eau et l'électricité qui sont un peu complexe à répartir. Nous suggérons que des compteurs additionnels soient installés pour pouvoir connaitre la consommation des ateliers de production et la consommation du personnel.

6.1.2L'implémentation du système d'information

Une fois que la collecte des informations est terminée et que le coût de production des véhicules est connu de façon extra comptable on peut passer à la phase de l'implémentation. La société ayant une comptabilité générale en place qui est un réservoir des données de la comptabilité analytique, doit beaucoup servir le nouveau système de calcul des coûts.

Le logiciel de comptabilité qu'utilise la société est doté d'une fonction de comptabilité analytique. Il suffira d'insérer les centres d'analyses. Les charges de la comptabilité générale seront réparties par des clés de répartition dans les centres d'analyses. A chaque fin de production la comptabilité analytique pourra fournir la balance des charges de chaque centre d'analyse.

Apres cette première étape, il sera question de verser les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux. Pour le reversement, il est possible de créer une comptabilité analytique2 ou il aura uniquement les centres principaux et ensuite sera réparti les charges des centres auxiliaires avec des clés de répartition préalablement définies.

Une fois, ces traitements terminés il peut être exporté sur Excel pour la détermination du coût de production.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2 Mise en place d'un service de contrôle de gestion

Lors de notre séjour dans l'entreprise nous avons constaté l'inexistence d'un service de contrôle de gestion au sein de CCBMI. C'est le Département de contrôle de gestion de la société mère qui est chargé du contrôle de gestion du groupe. Avec la taille actuelle de l'entreprise, il est nécessaire de décentraliser le service de contrôle de gestion. Cette décentralisation permettra de bien piloter les activités de la CCBMI. L'outil de gestion que nous venons de mettre en place demande nécessairement un suivi particulier pour son application effective. Le service de contrôle de gestion aura pour mission de veiller à la mise en place du système d'information et à son pilotage. Pour accomplir cette mission, le service de contrôle de gestion devra mettre en place une organisation et des outils adaptés.

6.2.1 L'organisation du service de contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.

Mais la mise en place des outils et les procédures du contrôle de gestion varient selon les entreprises.

Le service de contrôle de gestion sera décentralisé et rattaché à la Direction Générale de la CCBMI. Il travaillera à tous les niveaux de la structure puis globalisera les informations. Il serait l'intermédiaire entre l'usine de production et la direction générale.

6.2.2 Le rôle du service de contrôle de gestion

La délégation des responsabilités et des décisions est généralement réservé à la compétence de la maison-mère. Le service de contrôle de gestion aura pour mission de mettre en place un système d'information permettant de piloter les activités de l'usine et en même temps de faire un reporting mensuel à la CCBM holding. Il pourra aussi donner des conseils au directeur générale.

6.2.3 Les outils du service de contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions de court et long terme, le contrôleur de gestion élabore et utilise des outils d'aide à la décision. Ces outils sont nombreux et sont adapté selon la taille et la pertinence des informations que l'on veut obtenir. Le premier outil est la comptabilité analytique que nous avons essayé de mettre en place. Le budget de production et d'approvisionnement sera un outil essentiel dans la prévision des activités de production que le contrôleur de gestion devra mettre en place. Et le dernier outil que nous recommandons est la mise en place d'un tableau de bord.

6.2.3.1 le budget de production

La budgétisation de la production est la représentation globale chiffrée de l'activité productive annuelle. Mais ce n'est que l'aboutissement final de toute la procédure de la gestion de la production. La production doit être suivie de manière continue et quotidienne, il faut gérer et optimiser l'organisation du travail et de la production. Il existe plusieurs techniques de la gestion de la production, nous allons proposer quelques techniques.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

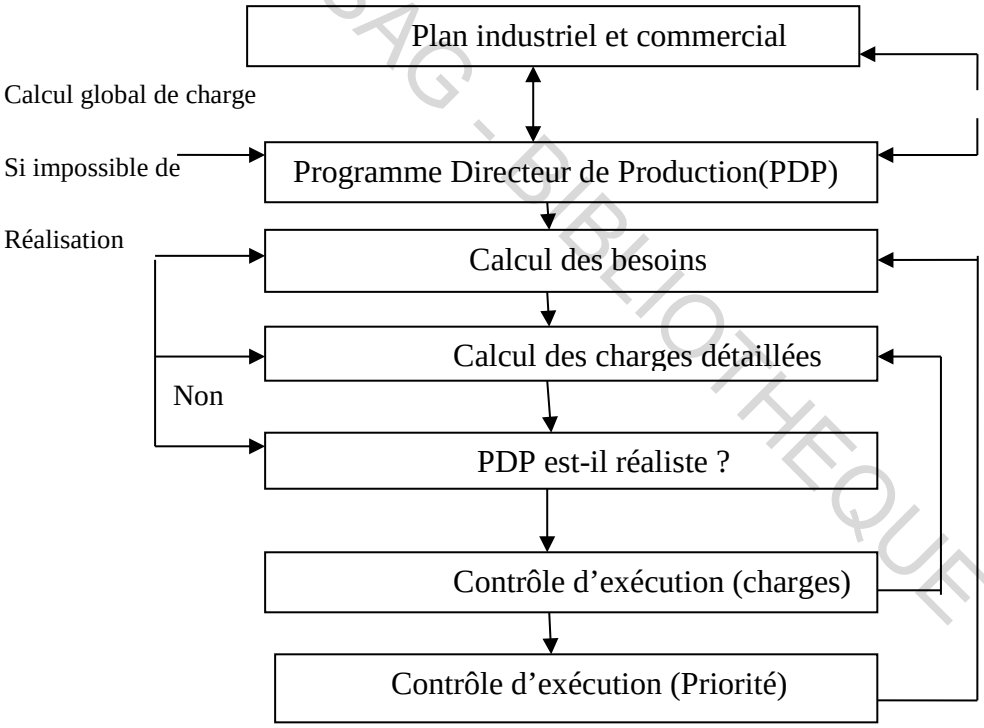
a) La programmation linéaire

Elle permettra au service de contrôle de gestion de programmer en amont les ventes grâce aux services commerciaux et permettra de saturer les contraintes productives de façon optimale en termes de résultat fixé.

b) Calcul des besoins en composant

Le calcul des besoins en composant est une planification des besoins correspondant à la gestion des stocks de matières premières nécessaires à la production. Le contrôleur de gestion peut utiliser le MPR (Management Ressources Planning) qui est un système de pilotage par l'amont du processus de production. Il s'organise selon le schéma suivant.

Schéma9 : Calcul des besoins en composant selon la méthode MPR



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Source : Claude ALAZARD, S. Sépari (2005 :258)

- Le Plan industriel et commercial : est élaboré par famille de produits. Il représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire.

- Le programme directeur de production : est la traduction en termes de produit ou de sous –ensembles du plan précédent. Il rassemble l'ensemble des demandes sur la production et établit un échéancier des productions à effectuer. Son horizon est la semaine, voire le jour. Il doit être compatible avec les capacités usines et répondre aux prévisions commerciales.
- Le calcul des besoins : précise pour chaque élément les besoins en quantités de tous les articles achetés ou réalisés par l'entreprise ainsi que les dates de fabrication ou d'approvisionnement.
- Le calcul des charges : analyse les postes de travail en capacité et gère les flux entrant et sortant dans chaque atelier. Il permet au contrôleur de gestion de repérer les goulots d'étranglement.
- Les contrôles d'exécution : ordonnancent la charge de travail entre les postes une fois les problèmes de sous capacité ou sur capacité réglés. Il planifie les priorités en termes d'odore de fabrication.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.3.2 le budget d'approvisionnement

La CCBMI utilise déjà un logiciel de gestion des stocks pour la gestion des pièces de rechanges du SAV. Ce même logiciel est utilisé pour la gestion des stocks de véhicules SKD, fournitures consommables et Véhicules neuf. Le contrôleur de gestion doit être en relation avec le gestionnaire des approvisionnements pour s'acquérir des besoins en matières premières afin de communiquer à la holding ou sont centralisés les achats du groupe.

6.2.3.3 Le tableau de bord

Le dernier outil que nous recommandons au service contrôle de gestion est le tableau de bord qui est un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par un groupe pour aider à décider, coordonner, à contrôler les actions de chaque centre de responsabilité. Le tableau de bord qu'il doit mettre en place doit être en cohérence avec le découpage des centres d'analyses, sélectionner les informations essentielles et leur transmission rapide aux utilisateurs.

Conclusion

La mise en œuvre de ces recommandations doit émaner de la Direction Générale. Il sera question de réunir tous les chefs de département et expliqué l'importance du nouveau système de calcul de coût et le rôle de tout un chacun pour sa réalisation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la deuxième partie

L'utilisation de la méthode des coûts complets (section homogènes) demeure très fréquente dans les entreprises qui cherchent en elle le moyen de fixer des prix les moins arbitraires possibles. Elle permet d'analyser les coûts par centre de responsabilité, analyse indispensable au contrôle de gestion.

En effet, la validité de cette méthode repose sur une idée implicite : un coût complet est constitué de charges directes (affectables sans ambiguïté au produit) et de charges indirectes qui, pour être imputées au coût des produits doivent être « retravaillées », ce qui ne peut se faire sans faire l'arbitraire : Celle-ci réside principalement dans l'utilisation de clés de répartition aux niveaux des sections primaires et des sections secondaires du tableau des charges indirectes. L'entreprise pourra chercher à améliorer le calcul de ces coûts en utilisant par exemple l'imputation rationnelle des charges fixes et pourquoi pas tendre vers la méthode des coûts par activité qui vient corriger la méthode du coût complet.

CESAG BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Ce travail a tenté de répondre à un besoin de conception d'un système de calcul et d'analyse des coûts apte à répondre aux objectifs des décideurs au sein de CCBMI. L'étude conceptuelle constitue ainsi un élément primordial préalable à la mise en place d'une Comptabilité analytique au sein de CCBMI.

La conception du futur système de calcul des coûts ainsi achevée, sa mise en application sur le terrain reste une tâche dont la difficulté n'est pas négligeable. En effet, l'instauration du système de comptabilité analytique est amenée à affronter des contraintes d'ordre humain d'une part et d'ordre matériel d'autre part. Dans un premier lieu, le responsable chargé de la mise en place de la comptabilité analytique devra tenter de convaincre les différents acteurs de l'importance du futur système de calcul des coûts et des objectifs des décideurs à travers ce dernier. Des réunions d'information doivent être organisées dans ce sens et dont la finalité serait faire face aux réticences psychologiques des acteurs tout en accédant à leur adhésion. Une sensibilisation du personnel aux concepts de contrôle de gestion et de comptabilité analytique s'impose, notamment à travers des séminaires réguliers de formation. D'autre part, le succès de la mise en place de la comptabilité analytique reste tributaire de l'existence d'un système d'information efficient, d'où l'intérêt au recours aux professionnels pour le choix des logiciels d'implantation du système. Par ailleurs, un système de comptabilité analytique n'atteint sa finalité en termes de Contrôle de Gestion que grâce à l'exploitation régulière des résultats obtenus et leur traduction en termes de décisions et stratégies.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Lors de l'implantation du système actuel de la comptabilité analytique, nous avons pu relever un certain nombre de difficultés liées essentiellement à l'arbitraire des procédés de répartitions des charges indirectes et de leur imputation, et à la complexité de sa mise en œuvre. Bien que l'organisation du groupe ait permis de créer des sections réellement homogènes, il n'en demeure pas moins que la définition de leurs unités d'œuvre devrait être basée sur une étude technico-économique des sections ou d'une étude statistique de leurs coûts. Pour remplir pleinement ces tâches, la comptabilité analytique doit disposer d'un service qui lui est propre au sein de l'organigramme de l'entreprise, le fait que cette dernière soit un sous-produit de la comptabilité générale limite forcément son apport pour l'amélioration de la gestion.

Toutes ces insuffisances relevées risquent de rendre la comptabilité analytique inadaptée aux besoins d'information des gestionnaires. La question qui se pose donc est comment pouvoir pallier à toutes ces insuffisances, tout en tirant profit de l'approche actuelle, et nous pourrons

dire, sous réserve de faire une analyse plus détaillée, que la méthode ABC (Activity Based Costing), s'avère être la plus appropriée dans ce genre de situation. En effet, c'est une méthode qui ne nous impose pas de détruire la comptabilité analytique qu'on applique depuis des années, mais constitue un complément. On pourrait donc garder que les éléments pertinents de notre système d'information, choisir des unités d'œuvre ou des inducteurs représentatifs d'une consommation et pas d'une répartition arbitraire et enfin adapter le découpage en processus et activités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 1 : QUESTIONNAIRE ADRESSE AU CHEF COMPTABLE

1/ Quel est le logiciel de comptabilité que vous utilisez ?

.....

.....

2/ Quelles sont les Fonctions que possède le logiciel ?

.....

.....

.....

3/ Avez-vous une comptabilité analytique ? Si oui, comment elle se présente.

.....

.....

.....

4/ Avez un système de détermination du coût de production des produits Finis ?

.....

.....

.....

5/ Pourriez vous me faire un récapitulatifs des charges qui entrent dans la production des véhicules

.....

.....

.....

.....

.....

.....

6/ Quelles sont vos attentes dans ce projet de mis en place d'un nouveau système de calcul des coûts ?

.....

.....

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 2 : QUESTIONNAIRE ADRESSE AU DIRECTEUR DE L'USINE

1/ Comment est organisé votre usine ?

.....

.....

.....

.....

2/ Quelles est la capacité de production de l'usine pendant un mois ?

.....

.....

.....

3/Quelles sont les matières premières de votre production ?

.....

.....

.....

.....

4 / Quels sont les types de véhicules que vous montez ?

.....

.....

.....

5 / Face à la concurrence des concessionnaires de véhicule au Sénégal, quelle stratégie vous allez mettre en place pour la maitrise des coûts de production ?

.....

.....

.....

6 /Qu'attendez-vous de mon apport dans la conception d'un système de calcul des coûts ?

.....

.....

.....

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE3 : QUESTIONNAIRE ADRESSE AUX SUPERVISEURS

1 / Quel est votre rôle dans les ateliers de production ?

.....

.....

.....

2 / Quelles sont les étapes de montage dans la ligne d'assemblage et de test ?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3 / Quelles sont les taches effectuées à chaque étape du processus d'assemblage ?

. .....

.....

.....

4 / Quel est le nombre d'ouvriers opérant à chaque étape ?

.....

.....

.....

5 / Quel est le nombre de véhicule que votre équipe est capable de monter par jour ?

.....

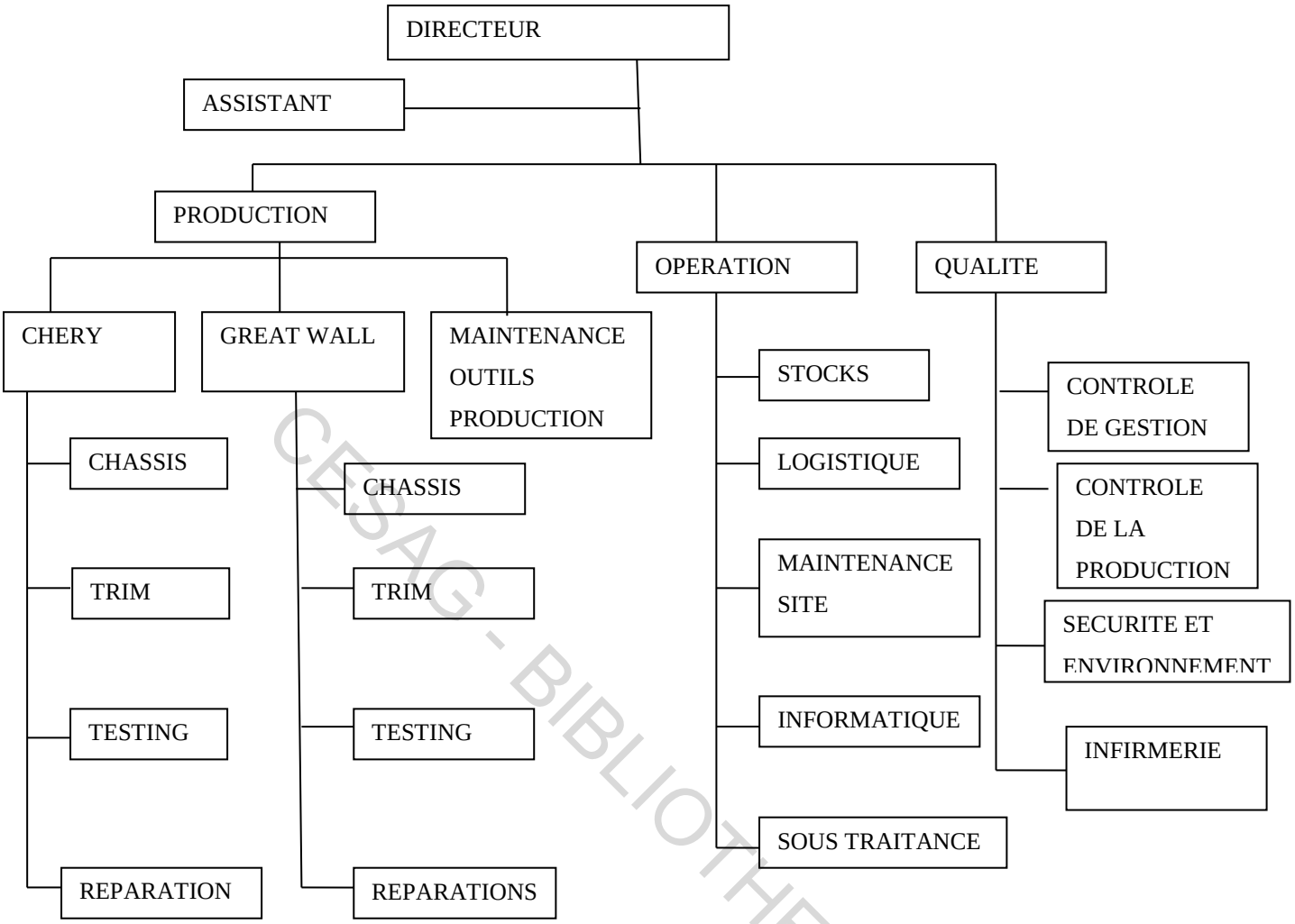
.....

.....

.....

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 4 : ORGANIGRAMME DE L'USINE DE PRODUCTION



CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 5: ORGANIGRAMME CCBM INDUSTRIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 6 : PHOTOS DES VEHICULES MONTES A L'USINE

Véhicule CheryCowin

Véhicule Chery QQ

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Véhicule Great Wall Pik Up 4 X 4

Véhicule Great Wall/ WINGLE HOVER 4 x 4

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1- ALAZARD, Claude et SEPARI Sabine(2001), *Contrôle de gestion Manuel et Application : 5em*Edition Dunod, Pari, 710 pages.

2 - BELLETANTE, Bernard(1998*), Comptabilité analyse approfondie par type de partenaire : Ellipses Marketing*, 192 pages

3 -BELLUT, Serge (2001), *estimer le coût d'un projet : AFNOR, 48pages*

4 - BOUEC, Claudine TQG. Tom 1.

5 - BOUQUIN, Henri (2011), *Comptabilité de gestion :6em*Edition Economica, 480 pages

6 - BURLAUD, Alain et Simone Claude (2005),*Comptabilité Analytique et contrôle de gestion* : *3em*Edition Vuibert, 201 pages

7 - DIDIER, Van Caille(2005), *Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion : 2em*Edition Université de Liège, 242 pages.

8 -DEHERRIPON, Philippe (1996),*Gestion par activité* : Expert-Comptable media, 168 pages.

9 –DORIATH, BRIGITTE, (2008), *Contrôle de gestion en 20 fiches,* 5ème édition Dunod, 162pages.

10-DUBRULLE, Louis Servan (1987), *Comptabilité analytique de gestion, manuel pratique :* Edition Dunod, 208pages.

11-REBOUH, Bernard(1997), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion :* Ellipses Marketing, 160 pages.

12 - EGLEM, Jean Yves et Stolowy (2008), *Comptabilité financière de l'entreprise* : Edition Gualino, 380 pages.

13- GOUJET, Christian et RAULET(2007), *Comptabilité de gestion :* 7em Edition Dunod 227pages

14-GRANDGUILLOT B et F(2011), *L'essentiel du contrôle de gestion :5em*Edition Gualion, 134 pages

15- GRANDGUILLOT B et F(2009), *Comptabilité de gestion, Eléments fondamentaux 10em Edition* Gualino, 237 pages.

CESAG BIBLIOTHEQUE

:

16- GRANDGUILLOT B et F(2005), *Les coûts dans l'entreprise* : Foucher, 46 pages

17- GUINAMARD Roland(1995), *La Comptabilité Analytique et le Contrôle de Gestion :* Armand Colin 390pages

18 -LASSEGUE, Pierre Gestion (1997),Gestion *de l'entreprise et comptabilité* : 11em Edition Dalloz, 696 pages

18–LEBAS, Michelet Pierre Merveille (1999), *Revue Vingt ans de chantier de comptabilité de gestion ; de Comptabilité-Contrôle-Audit.*

20-LECLERE, Didier(2011),*L'essentiel de la Comptabilité analytique :*Edition, Organisation,206 pages

21-LOCHARD, Jean (1998),*la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité* : Edition organisation, 144pages

22- MENDOZA, Carla et Cauvin (2009), *Coût et décision : 3em* Edition Gualino,410pages

23- MELYON, Gérard. Comptabilité analytique (2011), *principe coûts réels constatés, coût préétablis :* 4em Edition, Bréal ,288pages

24 -MEVELLEC, Pierre(2005). *Les systèmes de coût, objectif paramètre de conception et analyse comparée :* Dunod, 307pages

25-MEVELLEC, Pierre (1995),*Le calcul des coûts dans les organisations :* découverte ,125 pages

26-OGER, Brigitte (2006), *La gestion par l'analyse des coûts* : 11eédition, presse universitaire de France ,204 pages

27- Piget, Patrick (2008), *Comptabilité analytique* : 6ém édition Economica, Broché

28- RAULET, Christian(1993),*Comptabilité analytique et contrôle de gestion :* Editionbordas, Broché

29- RONGE, Yves(2008),*Comptabilité de gestion* : 2e édition de Boeck,468pages

30-SYSCOA, (1997),*Guide d'application Edition Foucher :* Edition Foucher ,671pages

CESAG - BIBLIOTHEQUE

31 www.crefige.dauphine.fr, GFR-CCAR - Université Paris-Dauphine - Place du Maréchal de Lattre de Tassigny - 75775 Paris Cedex 16 - Tél : 01 44 05 47 84 - CNRS UMR 7088 DRM, visité le 28-09-2011.

CESAG - BIBLIOTHEQUE