



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG EXECUTIVE EDUCATION

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et contrôle
de gestion**

Promotion 24
(2012 – 2013)

Mémoire de fin d'études

THEME

**Conception d'un Système de Comptabilité Analytique par la
Méthode des Sections Homogènes d'un Organisme de
Sécurité Sociale : Cas de la CNSS du Niger**

Présenté par :

M. KIMBA BONKANO Hamadou

Dirigé par :

**M. Issiaka ALI SAMBA
Chargé des études, Direction
Recherche et Consultance - CESAG**

OCTOBRE 2013

DEDICACE

- A la mémoire de notre mère feu Diama DJIBO.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je voudrais, au terme de ce mémoire, adresser mes sincères remerciements :

- ❖ à mon Directeur de Mémoire Monsieur Ali SAMBA, Chargé des études, Direction Recherche et Consultance-CESAG, pour les efforts inestimables dont il a fait preuve et le sacrifice qu'il a consenti pour la réalisation de ce mémoire,
- ❖ au corps professoral du CESAG pour leur disponibilité, et plus particulièrement à Monsieur YAZI Moussa, Chef du Département CESAG-BF-CCA qui m'a été d'un soutien considérable dans la réalisation de ce mémoire de fin d'étude,
- ❖ à la Direction Générale de la CNSS, pour m'avoir permis de faire cette formation, de son attention et de sa disponibilité.

Enfin, que tous les frères, parents, amis et connaissances trouvent ici l'expression de nos remerciements les plus sincères pour tous les services dont nous avons été bénéficiaires et qui nous ont propulsés à ce niveau.

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: le compte de détermination du résultat de la comptabilité générale	35
Tableau 2: la répartition des employeurs par secteur d'activité en 2011	55
Tableau 3: l'évolution des effectifs des employeurs actifs de 2010 à 2011	55
Tableau 4: l'évolution des effectifs des employeurs actifs de 2007 à 2011	56
Tableau 5: les nouvelles immatriculations des travailleurs au 31/12/2011	56
Tableau 6: l'effectif des salariés déclarés par trimestre en 2011	56
Tableau 7: l'évolution des cotisations 2007-2011	57
Tableau 8: l'état des prestations familiales émises	71
Tableau 9: le calcul des subventions d'équilibre	73
Tableau 10: la ventilation des cotisations sociales de l'exercice 2011	75
Tableau 11: les forces et les faiblesses du système actuel de calcul des coûts.....	78
Tableau 12: la répartition primaire	83
Tableau 13: la centralisation des charges de fonctionnement dans les centres.....	88
Tableau 14: la balance analytique.	89
Tableau 15: la répartition secondaire	93
Tableau 16: la récapitulatif des structures directement rattachées à la DG	94
Tableau 17: la récapitulatif des structures directement rattachées au SG	94
Tableau 18: les centres d'analyse de la CNSS	95
Tableau 19: la balance analytique charges directes (en milliers de francs cfa)	96
Tableau 20: la balance analytique charges indirectes (en milliers de francs cfa)	97
Tableau 21: les clés de répartitions	98
Tableau 22: la répartition des charges de l'exercice.....	99
Tableau 23: le compte de résultat de l'exercice.....	100
Tableau 24: la concordance entre le résultat de la comptabilité générale et le résultat Analytique.....	100
Tableau 25: les avantages et les limites du système basé sur les centres d'analyse.....	102
Tableau 26: Les recommandations et les perspectives de mise en œuvre du système..	103

LISTE DES FIGURES

Figure 1: La méthode de détermination des charges incorporées	18
Figure 2: Les quatre (4) problèmes clés pour la prise de décision	20
Figure 3: Le schéma type d'un atelier flexible.....	22
Figure 4: La méthode des centres homogènes	28
Figure 5: La concordance des résultats	33
Figure 6: La description du système de coût complet de trois (3) produits.....	40
Figure 7: Les étapes de la conception du système des sections homogènes.....	41
Figure 8: Les étapes de la détermination des coûts et du résultat analytique	42
Figure 9: L'évaluation du système des sections homogènes.....	43

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing ou Comptabilité par activité
AFO : Allocations au Foyer du travailleur
AP: Allocations de Pensions
ASS: Action Sanitaire et Sociale
AT/MP: Accidents de Travail et Maladies Professionnelles
CAGE: Comptabilité Analytique de Gestion d'Exploitation
CAM-I: Computer Aided Manufacturing-International
CCP: Compte des Chèques Postaux
CD : Coûts de distribution
CESAG: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CF: Charges Fixes
CIAI: Cellule Inspection et Audit Interne
CIPRES: Conférence Interafricaine de la Prévoyance Sociale
CMUP: Coût Moyen Unitaire Pondéré
CNSS : Caisse Nationale de Sécurité Sociale
CPN: Centre de paiement de Niamey
CUO: Coût de l'Unité d'Œuvre
DASS: Direction de l'Action Sanitaire et Sociale
DBI: Direction du Budget et des Investissements
DGA: Direction de la Gestion des Assurés
DIS: Direction de l'informatique et de la Statistique
DRC: Direction du Recouvrement des Cotisations et du contentieux
DRH: Direction des Ressources Humaines
DT: Direction Technique
FRS: Frais Résiduels de Section
IAS: International Accounting Standards
IJ : Indemnités Journalières
IPRAO: Institution de Prévoyance Sociale et de Retraite de l'Afrique de l'Ouest
M/CV: Marge sur Coût Variable
NUO: Nombre d'Unité d'Œuvre
OA: Organisation Administrative
OD: Opérations Diverses

OIT: Organisation Internationale du Travail

OP: Ordre de Paiements

OR: Ordre de Recettes

OSS: Organisme de sécurité sociale

PCA: Président du Conseil d'Administration

PEPS: Premier Entré Premier Sortie

PF: Prestations Familiales

RAE: Résultat Analytique d'Exploitation

RAG: Résultat Analytique Global

SAP: Systèmes, Applications et Produits pour le traitement des données

SFR: Stock Final Réel

SFT: Stock Final Théorique

SG: Secrétariat Général

SPRP: Service de la Prévention des Risques Professionnels

SYCOHADA: Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique des

SYSCOA: Système Comptable Ouest Africain

UEMOA: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

UO: Unité d'Œuvre

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1: Organigramme de CNSS en 2011	108
Annexe 2: Plan comptable analytique	109
Annexe 3: Questionnaire	118
Annexe 4: Modèle de compte de résultat gestion 1 (Prestations Familiales).....	119
Annexe 5: Traité instituant la CIPRES	120

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace.....	I
Remerciements.....	II
Liste des tableaux.....	III
Liste des figures.....	IV
Liste des sigles et abréviations.....	V
Liste des annexes.....	VII
Table des matières.....	VIII
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : Cadre théorique et méthodologie de l'étude	8
Chapitre 1 : Comptabilité analytique de gestion et traitement des charges par la méthode des sections homogènes.....	10
1.1 Définition et objectifs de la comptabilité analytique	10
1.1.1 Définition	10
1.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique	10
1.2 La méthode des sections homogènes	11
1.2.1 Présentation de la méthode des sections homogènes	11
1.3 Le traitement des charges.....	14
1.3.1 Les charges incorporables	15
1.3.1.1 Les charges directes et leur affectation	15
1.3.1.2 Les charges indirectes	16
1.3.2 Les charges non incorporables	16
1.3.3 Les charges calculées	17
1.3.4 Les charges supplétives.....	17
Conclusion partielle.....	19
Chapitre 2 : La conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes.....	20
2.1 Le système d'analyse des coûts complets	21
2.1.1 L'étude de la spécificité du champ d'observation.....	21
2.1.2 Les objectifs et l'organisation de l'analyse	22
2.1.3 La détermination des centres d'analyse	22
2.1.3.1 Les centres principaux.....	23
2.1.3.2 Les centres auxiliaires	23
2.1.4 Les clés de répartition	24
2.1.5 Le choix des unités d'œuvre et les taux de frais	24
2.1.5.1 Les unités d'œuvre (UO).....	24
2.1.5.2 Les taux de frais	25
2.1.6 Le tableau de répartition des charges indirectes.....	25
2.1.6.1 La répartition primaire	26
2.1.6.2 La répartition secondaire	26
2.1.6.3 Les prestations réciproques	27
2.1.6.4 Le calcul du coût des unités d'œuvre (CUO) et taux de frais.....	27

2.1.6.5 Mode d'imputation des charges indirectes aux coûts.....	27
2.1.7 La mesure du coût complet et du résultat.....	28
2.1.7.1 Le coût d'achat	29
2.1.7.2 Le coût de production.....	30
2.1.7.3 Les coûts hors productions	30
2.1.7.4 Le coût de revient et sa structure.....	31
2.1.7.5 Le résultat analytique d'exploitation (RAE)	32
2.1.8 La Concordance avec le résultat de la comptabilité générale	32
2.1.8.1 Les différences d'incorporation	33
2.1.8.2 Les différences d'inventaire	34
2.1.8.3 Les différences d'imputation de charges.....	34
2.1.9 Le compte de rapprochement	34
2.2 La méthode des coûts partiels	35
2.3 La méthode par activité ou la méthode ABC	36
CONCLUSION PARTIELLE.....	36
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude.....	37
3.1 Le modèle d'analyse.....	37
3.1.1 La phase de l'étude préliminaire	37
3.1.1.1 La prise de connaissance de l'entreprise	38
3.1.1.2 La compréhension du cycle d'exploitation	38
3.1.1.3 Choix de la méthode de calcul des coûts.....	39
3.1.1.4 La description du système actuel de calcul des coûts	40
3.1.2 Conception du système des sections homogènes ou centres d'analyses.....	41
3.1.2.1 La conception du système de la comptabilité analytique	41
3.1.2.2 La détermination du coût complet et du résultat analytique	42
3.1.2.3 Analyse critique, Recommandations et perspectives	43
3.1.3 La mise en place à la CNSS du système de la section homogène conçu	43
3.2 Techniques et outils de collecte de données.....	44
3.2.1 L'interview	44
3.2.2 L'analyse documentaire	45
3.2.3 L'observation directe.....	45
3.2.4 Traitement des données	45
CONCLUSION PARTIELLE.....	46
Chapitre 4 : Présentation de la CNSS du Niger.....	49
4.1 Historique et Cadre Institutionnel	49
4.1.1 Historique	49
4.1.2 Cadre institutionnel	49
4.2 Missions et ressources	52
4.2.1 Missions	52
4.2.2 Ressources	53
Chapitre 5 : La description et l'évaluation du système comptable et financière.....	58
5.1 La description de l'organisation comptable et financière	58

5.1.1	Organisation Administrative	58
5.1.1.1	Les attributions de l'Agent comptable	58
5.1.1.2	Les tâches du service contrôle budgétaire et trésorerie.....	59
5.1.1.3	Les tâches du service de la comptabilité générale.....	59
5.1.1.4	Les tâches du service de la comptabilité des agences	60
5.2	Les outils du système comptable et financier.....	61
5.2.1	Le Plan comptable CIPRES	61
5.2.1.1	La codification des différentes gestions à la CNSS	62
5.2.1.2	Le cadre comptable	62
5.2.2	Procédure d'enregistrement des opérations comptables et financières.....	65
5.2.2.1	Traitement de la journée comptable	65
5.2.3	Relation interne et externe de l'Agence comptable	68
5.2.3.1	La Direction du Budget et des Investissements (DBI).....	68
5.2.3.2	La Direction du Recouvrement des Cotisations (DRC).....	68
5.2.4	Le traitement et l'imputation des charges	69
5.2.4.1	Le traitement des charges	69
5.2.4.1.1	Les charges techniques.....	70
5.2.4.1.2	Les charges de fonctionnement.....	71
5.2.4.1.3	Les autres charges	73
5.2.5	Le traitement des produits	74
5.2.5.1	La détermination des produits techniques.....	75
5.2.5.2	Les autres produits	76
5.2.6	Calcul des coûts et détermination des résultats par gestion	76
5.2.5.3	Les comptes de résultats comptables (annexe 4, page 119).....	76
5.3	Critiques du système	77
CHAPITRE 6 : LA CONCEPTION DU SYSTEME DES SECTIONS HOMOGENES ET LA DETERMINATION DU COUT COMPLET.....		80
6.1	L'étude préliminaire.....	80
6.1.1	Choix de la méthode de calcul des coûts.....	80
6.1.2	Description du système de calcul des coûts à mettre en place	81
6.1.2.1	Au niveau de l'Administration.....	81
6.1.2.2	Les Directions Techniques	82
6.1.2.3	Les Autres Directions.....	82
6.1.2.4	Les services déconcentrés	83
6.1.2.5	Les charges	83
6.1.2.5.1	Classement des charges directes et indirectes	84
6.1.2.5.2	Classement des charges techniques.....	85
6.1.2.6	Le traitement des charges	86
6.1.2.6.1	La rédaction des procédures de la comptabilité analytique.....	86
6.1.2.6.2	Le logiciel suivi budgétaire	86
6.1.2.6.3	Le plan comptable analytique	90
6.1.2.6.4	Les clés de répartition	90
6.1.2.6.4.1	Les clés de répartition des charges de la Direction Générale.....	90

6.1.2.6.4.2	Les clés de répartition des charges communes.....	90
6.1.2.6.4.3	Les clés de répartitions des coûts des centres de structures	91
6.1.2.7	La répartition primaire	92
6.1.2.8	La répartition secondaire.....	92
6.2	La conception du modèle de calcul des coûts complets à la CNSS	93
6.2.1	La détermination des centres d'analyse	94
6.2.1.1	Les centres de structures	94
6.2.1.2	Les centres principaux.....	95
6.2.2	Le recueil des informations	96
6.2.3	Elaboration des clés de répartitions.....	97
6.2.4	La répartition des charges	98
6.2.5	Le résultat analytique	99
6.2.6	Concordance entre le résultat de la comptabilité générale et le résultat analytique.....	100
6.3	La mise en œuvre du modèle.....	100
6.3.1	La présentation du modèle à la Direction Générale	100
6.3.2	Installation du coût complet des prestations sociales à la CNSS	101
6.3.3	Le fonctionnement du système.....	101
6.3.4	Les insuffisances et mesures correctives.....	101
6.4	Recommandations	101
6.4.1	Avantages et limites du système basé sur les centres d'analyse	102
6.4.2	Recommandations et perspectives	102
ANNEXE.....		107
BIBLIOGRAPHIE.....		121

INTRODUCTION GENERALE

L'émergence de la sécurité sociale a pour fondement historique la révolution industrielle et les progrès technologiques. En effet, les conditions de vie et de travail de la classe ouvrière étaient précaires. Le bas niveau des revenus ne permettait pas de faire face aux charges familiales, aux dépenses de santé et d'éducation.

Les revendications ouvrières n'ont donc pas tardé. Les ouvriers se constituaient en syndicats. Le développement de ce nouvel état d'esprit allait donner à la classe opprimée les moyens d'une lutte face aux pouvoirs financiers et politiques. De nouvelles législations tenant compte de leurs doléances ont vu le jour et la sécurité sociale est née. A l'origine, le droit à la sécurité sociale est donc lié à l'exercice d'une activité salariée et d'une manière générale, à celui d'une activité professionnelle.

La sécurité sociale ou prévoyance sociale peut être définie selon LAROQUE ⁽¹⁾, comme « la garantie donnée à chacun qu'en toutes circonstances, il disposera des moyens nécessaires pour assurer sa subsistance et celle de sa famille dans des conditions décentes ».

En France, c'est la loi du 9 avril 1898 portant création de la mutualité sur les accidents du travail qui donne à la sécurité sociale une base légale. Le 14 août 1935, les Etats-Unis d'Amérique adoptèrent le « Social Security Act » par une loi signée par Franklin Delano Roosevelt. En Angleterre, avec le rapport de Lord BEVERIDGE publié en Décembre 1942, le principe de l'extension de la sécurité sociale à l'ensemble de la population est effectif.

Avec la création de l'Organisation Internationale du Travail (OIT) en 1944 et sa convention n°102 en 1952, des minima ont été fixés en ce qui concerne le champ d'application et le niveau des prestations sociales.

La déclaration universelle des droits de l'homme du 10 Décembre 1948 dispose que « toute personne en tant que membre de la société a droit à la sécurité sociale ».

Dans les pays sous domination coloniale, l'évolution de la sécurité sociale a été disparate. En effet, jusqu'en 1950, seuls les fonctionnaires de l'administration coloniale expatriés pouvaient bénéficier de ce service. Il a fallu la loi Lamine GUEYE du 07 mai 1946 pour octroyer la citoyenneté à tous. Cette loi a permis d'étendre le bénéfice des avantages familiaux à l'ensemble des fonctionnaires des territoires d'outre-mer. Un peu plus tard la sécurité sociale est mise en place par la loi du 22 mai 1946.

¹ Ordonnance N° 45-2250 signée par Jules Jeanneney, ministre d'Etat Français

Ainsi, à partir de 1956, les pays francophones d'Afrique subsaharienne ont été dotés d'une institution dénommée « Caisse de Compensation des Prestations Familiales ». L'Institution de Prévoyance Sociale et de Retraite de l'Afrique de l'Ouest (IPRAO) vit le jour en 1958 à Dakar. Le Niger s'affilia à cet organisme pour la gestion de la branche des pensions, le 1er Avril 1963.

C'est au lendemain des indépendances que les nouveaux dirigeants politiques ont eu la latitude de la mise en place d'un véritable système national de sécurité sociale répondant aux normes universellement admises.

Le contexte actuel de l'environnement socio-économique caractérisé par l'avènement des organisations d'intégration économique régionale, les déficiences dans la gestion administrative, technique et financière des Organismes de Prévoyance Sociale, la prise en charge des travailleurs migrants, ont amené les organismes de sécurité sociale à envisager l'harmonisation de leurs mécanismes et instruments de gestion.

Ainsi, pour faire face aux enjeux et aux défis de l'heure, un traité portant création de la Conférence Interafricaine de Prévoyance Sociale (CIPRES) a été signé le 22/09/1993 à Abidjan en Côte d'Ivoire par quatorze (14) Etats africains dont le Niger (annexe 5 ; page 120), afin de poursuivre en commun la réalisation des objectifs suivants :

- fixer les règles communes de gestion ;
- instituer un contrôle régional de la gestion des organismes de prévoyance sociale en vue de rationaliser leur fonctionnement pour mieux garantir les intérêts des assurés sociaux y compris ceux des travailleurs migrants ;
- réaliser des études et élaborer des propositions tendant à l'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires applicables aux organismes et aux régimes de prévoyance sociale ;
- faciliter la mise en œuvre, par des actions spécifiques au niveau régional, d'une politique de formation initiale et continue des cadres et techniciens des organismes de prévoyance sociale dans les Etats membres.

L'Etat, pour l'accomplissement de ses missions de services publics, crée et met en place un certain nombre d'institutions. C'est dans ce cadre que s'inscrit la création des organismes de sécurité et de prévoyance sociale.

Au Niger, les missions de sécurité sociale, pour les travailleurs régis par la convention collective, relèvent de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale suivant la loi N°65-004 du 8 Février 1965 abrogée et remplacée par la Loi N° 2003-0034 du 5 août 2003 portant création d'un établissement public à caractère social dénommé CNSS.

Les conditions de création de la sécurité sociale sont définies et fixées par le législateur. Au Niger la constitution du 9 août 1999 (loi fondamentale) stipule en son article 82 que « la loi détermine les principes fondamentaux du droit du travail de la sécurité sociale ». La loi N°2003-34 du 5 août 2003 dispose dans son article premier : « il est créé un établissement public à caractère social dénommé Caisse Nationale de Sécurité Sociale, en abrégé CNSS, doté de la personnalité morale et jouissant de l'autonomie financière ».

Ainsi, la Caisse Nationale de Sécurité Sociale gère son patrimoine et les fonds dont elle dispose en vue de la réalisation de sa mission dans les conditions de rentabilité optimale.

Elle est financée principalement par les cotisations sociales à la charge des employeurs affiliés et une partie à la charge des travailleurs et accessoirement par les revenus des immeubles de rapports, les recettes des activités des Centres Médico-sociaux et les revenus de placements.

Les efforts fournis par la Direction Générale depuis quelques années font que la situation financière de la CNSS est de plus en plus, satisfaisante.

Les efforts fournis dans l'amélioration de la situation financière de la CNSS lui ont permis de faire face à ses charges. Cependant, la principale source de financement de la CNSS qui est l'employabilité est sérieusement menacée dans sa certitude, sa stabilité et sa durabilité. De plus l'accroissement du nombre de retraités et les nombreuses requêtes de rehaussement du taux des prestations sociales, amenuisent substantiellement la viabilité financière de la CNSS. D'où le questionnement suivant : quels sont les mécanismes de gestion pertinents pour permettre à la CNSS d'optimiser ses coûts et de faire face à ses obligations ?

Pour faire face aux différents risques qui menacent la performance financière de la CNSS, la préférence est beaucoup plus accordée au contrôle budgétaire qui est un sous processus du contrôle de gestion, au détriment d'outils plus pertinents qui sont :

- l'analyse des coûts d'exploitation ;
- le dispositif de contrôle interne ;
- le système de comptabilité analytique ;
- le système de contrôle de gestion.

La principale conséquence est la méconnaissance et la non maîtrise des coûts qui se traduit par des prises de décisions inadéquates avec les réalités financières de l'institution.

Pour atténuer ces difficultés et assurer la pérennité de son équilibre financier, la CNSS pourrait envisager les solutions suivantes :

- ✓ la mise en place un dispositif de contrôle interne fiable,
- ✓ la mise en place d'un système de calcul et d'analyse des coûts,
- ✓ et de manière systémique, la mise en place un système de contrôle de gestion.

Cette première solution qui est le contrôle interne a pour but de s'assurer que les activités se déroulent comme prévues pour une atteinte optimale des objectifs. Aussi, s'intéressera-t-il aux modalités de fonctionnement de l'entreprise en veillant au respect des délégations de pouvoir, à l'application et l'évolution du manuel de procédure, etc.

La deuxième solution est celle que nous retenons. Ce système fournira des informations pertinentes aux dirigeants de la CNSS, de ce fait, leurs permettant de prendre des décisions efficaces reposant sur la maîtrise des coûts.

Dans un contexte où les sources de financement sont instables :

- comment déterminer, analyser et maîtrise les coûts ?
- comment analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations budgétaires ?
- comment aider la Direction Générale à prendre des décisions stratégiques et opérationnelles pertinentes?

Ainsi, nous posons comme question principale : « comment la conception d'un système de comptabilité analytique peut-elle contribuer à l'amélioration des politiques de prise de décisions stratégiques et opérationnelles pertinentes au sein de la CNSS Niger ? »

Aussi, pour apporter une réponse pertinente à cette question, il nous apparaît judicieux de déterminer :

- les préalables à la conception d'un système de comptabilité analytique ;
- la démarche à adopter pour concevoir un système de comptabilité analytique ;
- la méthode de comptabilité analytique à utiliser ;
- les processus qui feront l'objet de cette étude ;
- les différentes activités qui concourent à la réalisation de ces processus ;

Pour répondre à toutes ces questions nous avons choisi comme thème : « conception d'un Système de Comptabilité Analytique par la Méthode des sections homogènes dans un Organisme de Sécurité Sociale : Cas de la CNSS du NIGER. »

L'objectif général de cette étude est de mettre en place un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes au sein de la CNSS.

Les objectifs spécifiques que nous nous sommes fixés se déclinent comme suit :

- déterminer les éléments préalables à la conception d'un système de comptabilité analytique ;
- déterminer le processus de mise en place d'un système d'analyse des coûts ;
- évaluer les ressources nécessaires pour réaliser les différentes activités et concevoir le système.

L'intérêt principal est d'apporter notre modeste contribution à la Mise en Place d'un Système de Comptabilité Analytique par la méthode des sections homogènes à la Caisse Nationale de Sécurité Sociale. Aussi, ce système permettra à la CNSS de mettre en place facilement un système de Contrôle de Gestion au lieu de se limiter au seul contrôle budgétaire.

Enfin, cette étude nous permettra de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises au cours de notre formation.

Globalement, notre mémoire s'articulera autour de deux (2) parties :

- la première partie sera consacrée à la revue de la littérature pour mettre en évidence les techniques de base de la comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes ainsi que la méthodologie de l'étude ;
- la deuxième partie sera réservée à la présentation de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale du Niger, la description et l'évaluation du système actuel de calcul des coûts, la présentation du nouveau système, les recommandations et les perspectives de mise en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

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

Introduction

Appelée autrefois comptabilité industrielle, la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion est un outil de gestion dérivé de la comptabilité générale qui consiste à classer les charges d'une entreprise selon des familles homogènes de destination et à analyser le total de ces charges par catégories. Certaines des charges des sections dites secondaires (charges des fonctions) sont ensuite reclassées dans les sections sectorielles dites principales selon des clés de répartition. Les résultats obtenus permettent à la fois de fournir des indicateurs globaux de coût des activités mais également des indicateurs plus spécifiques comme des ratios d'évaluation de la performance de la gestion ou encore du coût des services.

Aussi, la comptabilité de gestion est un outil au service du contrôle de gestion. Dans une organisation, elle permet de déterminer et d'analyser les coûts des biens ou des services à chaque stade de leur production. Contrairement à la comptabilité générale qui est obligatoire pour les entreprises au sens de l'article 2 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA: 2012), la comptabilité analytique est facultative. Néanmoins, son importance est capitale pour les besoins de gestion interne.

Dans un premier chapitre, nous tenterons de définir les objectifs de la comptabilité analytique et du traitement des charges. Le second chapitre sera consacré à la démarche de la conception de la méthode des sections homogènes et ses éléments caractéristiques. Et enfin, le chapitre trois traitera de la méthodologie de conception pour la détermination du coût complet basée sur les sections homogènes.

Chapitre 1 : Comptabilité analytique de gestion et traitement des charges par la méthode des sections homogènes

La comptabilité analytique de gestion par la méthode des sections homogènes a fait l'objet de plusieurs définitions par les auteurs et les praticiens du contrôle de gestion.

Dans ce chapitre, il s'agira de définir dans un premier temps, la comptabilité analytique de gestion par la méthode des sections homogènes. Dans un deuxième temps, les objectifs essentiels afin de lever toute équivoque et cerner le sens donné à certains termes. Dans un troisième temps, nous étudierons le traitement des charges par la méthode des sections homogènes.

1.1 Définition et objectifs de la comptabilité analytique

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

1.1.1 Définition

La comptabilité analytique ou plus complètement comptabilité analytique d'exploitation est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation des données globales qui conduit à résoudre des problèmes de gestion plus fins. Elle ne s'en tient donc pas au général (calcul du résultat global de la firme) mais vise surtout à prendre des mesures correctives de détail de manière à orienter des décideurs.

En effet, selon MELYON (2004 :10), La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

1.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique

Selon MELYON (2004 :10), différents objectifs peuvent être assignés à la comptabilité analytique. Bien que la liste ne soit pas exhaustive, il est possible de retenir les objectifs suivants :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- déterminer les bases d'évolution de certains éléments du bilan de l'entreprise ;

- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- établir les prévisions de charges et de produits courants ;
- constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels ;
- les organisations ont besoin d'informations concernant la rentabilité d'une entité, d'un produit, d'une division, d'une zone ;
- etc.

Pour atteindre ces objectifs, la comptabilité analytique mise en place dans une entreprise doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

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

1.2 La méthode des sections homogènes

L'organisation de la comptabilité analytique doit être adaptée aux particularités structurelles de l'entreprise. Un modèle donné de calcul de coûts ne peut s'appliquer à l'identique à l'entreprise industrielle comme à l'entreprise commerciale ou de service.

Selon MELYON (2004 :12) deux schémas contribuent à mettre en évidence l'organisation de la comptabilité analytique et l'ajustement des calculs de coûts aux différences structurelles des entreprises :

- un schéma technique présentant le processus d'acheminement des flux physiques et les coûts assortis à chacune de ses étapes ;
- un schéma de réseau analytique présentant le processus de comptabilisation analytique.

1.2.1 Présentation de la méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse est une méthode de traitement des charges indirectes. Elle consiste à répartir les charges indirectes sur les centres d'analyse, ensuite

à les imputer aux coûts des objets (produits, matières, services, etc....) sur la base des activités consacrées par ces centres aux objets achetés, produits ou vendus. Le procédé général de cette méthode se déroule en quatre (04) étapes développés comme suit :

a) la détermination du nombre des centres d'analyse (sections homogènes)

Le nombre de centres d'analyse ou de sections est délimité par l'étude et l'analyse de l'activité et de l'organisation de l'entreprise. La section homogène ou le centre d'analyse est une division de l'entreprise qui correspond à un service, un atelier ou même un poste de travail, où l'activité est homogène et donc, peut être mesurée à l'aide d'une unité de mesure que l'on appelle "unité d'œuvre". Ces sections sont classées en sections principales et auxiliaires.

Les sections auxiliaires sont celles qui font partie des fonctions auxiliaires de l'entreprise (administration, entretien...).

Les sections principales sont celles qui font partie des fonctions principales de l'entreprise à savoir: approvisionnement, production et commercialisation (exemple de section principale: achat, magasin de stockage, atelier de production, service vente, magasin de vente...).

b) la répartition primaire des charges indirectes

C'est la répartition des charges indirectes prises une à une, sur l'ensemble des sections de l'entreprise, qu'elles soient principales ou auxiliaires, en utilisant des coefficients appelés " clés de répartition". Ces " clés de répartition " sont fonction de la nature des charges à répartir et de la structure des sections. A titre d'exemple les dépenses de consommation d'eau (montant de la facture) peuvent être réparties entre les sections sur la base des quantités d'eau consommées par chaque section. Ces quantités seront les clés de répartition des dépenses de consommation d'eau.

c) la répartition secondaire des charges indirectes

Elle consiste à "vider" les sections auxiliaires de leurs charges indirectes, regroupées dans celles-ci après la répartition primaire, dans les sections principales. Car les sections auxiliaires n'existent dans l'entreprise que pour aider les activités principales de l'entreprise, donc elles fournissent des services aux sections principales. Cette répartition s'effectue sur la base de clés de répartition, qui sont fonction des activités fournies par les sections auxiliaires aux sections principales. Pour déterminer ces clés de répartition secondaire, il faut analyser les activités des sections auxiliaires afin de mesurer les parts de cette activité fournies aux autres sections. Ces

parts d'activité seront les clés de répartition secondaire des charges indirectes regroupées dans les sections auxiliaires après répartition primaire aux autres sections. Une fois la répartition secondaire réalisée, toutes les charges indirectes de la période seront regroupées uniquement dans les sections principales, les sections auxiliaires étant "vidées". Les charges indirectes regroupées dans les sections principales, après double répartition, sont appelées "frais de section" ;

d) imputation des charges indirectes aux coûts

Pour réaliser cette imputation, la démarche est la suivante:

- Choisir l'unité d'œuvre pour chaque section par l'étude et l'analyse de l'activité de chacune. Il faut qu'il y ait une relation mathématique directe entre l'unité d'œuvre et l'activité de la section (utilisation des méthodes statistiques de corrélation et d'ajustement) ;
- quantifier les activités des sections principales en nombre d'unités d'œuvre ;
- calculer les coûts des unités d'œuvre de chaque section, en divisant les "frais de section" de chaque section par le nombre des unités d'œuvre représentant son activité ;
- établir les activités, mesurées en unités d'œuvre, consacrées par chaque section aux objets dont on veut calculer les coûts ;
- imputer les charges indirectes, regroupées dans les sections principales après double répartition (frais de section), aux coûts des objets. En autres termes, inscrire la part des frais de section, qui reviennent à tel ou tel objet, sur sa fiche de coût; en multipliant le nombre des unités d'œuvre, représentant l'activité consacrée par la section à cet objet, par le coût de l'unité d'œuvre de cette section.

Ainsi, ces opérations permettent d'incorporer dans les coûts, la totalité des charges indirectes à prendre en compte afin d'aboutir à la connaissance du coût de revient complet des produits ou services par l'entreprises.

Selon GERVAIS (2005 : 55), de manière pratique, le traitement des charges par la mise en œuvre de cette méthode s'effectuera en quatre (4) étapes à savoir :

- l'affectation des charges directes ;
- la répartition des charges indirectes entre les divers centres d'analyse ;

- le traitement des cessions de prestations entre centres d'analyse ;
- l'imputation des charges des centres d'analyse aux différents coûts des produits ou commandes.

1.3 Le traitement des charges

L'expression « charge » recouvre la même réalité tant en comptabilité générale qu'en comptabilité analytique. Une charge correspond à un facteur d'appauvrissement pour l'entreprise. Elle contribue à diminuer le résultat de l'exercice.

Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de «monnaie» : «achats » et consommation de matière, «salaires» du personnel, «frais» d'entretien et de gestion... Toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculées et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple.

Ces flux de valeurs d'exploitation doivent pour certaines d'entre elles subir des retraitements appropriés aux objectifs de la comptabilité analytique avant l'inscription à un compte de coût. Cette inscription peut être antérieure, simultanée ou postérieure au décaissement correspondant, (MELYON, 2004 : 10).

Aussi, la comptabilité générale est fortement influencée par des considérations juridiques et fiscales. La comptabilité de gestion peut (et doit) se libérer de ces influences et privilégier au maximum une approche économique des phénomènes étudiés afin de répondre aux impératifs qui lui sont fixés.

Les charges de la comptabilité générale sont analysées selon leur nature. Elles ne reflètent pas les conditions d'utilisation de l'outil de production. À ce titre, elles sont retraitées en comptabilité analytique selon leur destination, afin de calculer les différents coûts. Le retraitement conduit à écarter certaines charges et à prendre en compte d'autres.

C'est pourquoi les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements avant d'être intégrées aux coûts. Ces retraitements ont pour objet :

- d'éliminer certaines charges (les charges non incorporables (CNI)) ;
- d'en substituer certaines (les charges calculées (CC)) ;
- d'en créer d'autres (les éléments supplétifs (ES)), ALAZARD & al. (2010 : 65).

Ainsi, il faut distinguer les charges incorporables (CI) des catégories de charges énoncées ci-dessus.

1.3.1 Les charges incorporables

Les charges incorporables sont constituées de l'ensemble des charges de la comptabilité générale diminué des charges non incorporables, (MELYON, 2004 : 16).

Elles sont prises en compte à la fois par la comptabilité générale et par la Comptabilité analytique de gestion. Exemple : les achats de matières premières, les frais du personnel.

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

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

1.3.1.1 Les charges directes et leur affectation

Elles se rapportent, sans calcul préalable, au coût d'un produit ou d'une activité déterminée. On les affecte en totalité à ce coût, l'affectation constituant l'opération d'inscription directe de la charge au coût, (ORSONI, 1989 : 52).

Parmi les charges directes, on distingue généralement :

- les matières et les fournitures qui entrent dans la composition des produits fabriqués,
- la main-d'œuvre directe (MOD), autrement dit, les coûts de personnel qui concernent, sans détour ni ambiguïté, le produit fabriqué ou le service rendu.

En ce qui concerne les consommations de matières premières, selon LECLERE (2011 : 27) :

- il faut tout d'abord être en mesure de connaître les quantités consommées. En pratique, cela implique le suivi en inventaire permanent des entrées et des sorties physiques de matières, et donc la tenue d'une fiche de stock avec toute une organisation administrative (utilisation de « bons de sortie » par exemple).
- il faut également pouvoir valoriser les sorties de stock. En principe, cette valorisation doit s'effectuer au coût moyen pondéré. Dans certains cas, en fonction de la nature de l'activité ou des caractéristiques de l'environnement économique (inflation par exemple), la volonté de présenter une image fidèle peut justifier de déroger au principe du coût moyen pondéré, et d'utiliser la méthode FIFO (first in, first out, c'est-à-dire « premier entré, premier sorti) ou la méthode du coût de remplacement, notamment en période d'inflation.

Les charges d'amortissement d'une machine qui ne fabrique qu'un produit sont souvent traitées avec les charges indirectes, bien qu'en principe il s'agisse de charges directes.

1.3.1.2 Les charges indirectes

Les charges indirectes relatives à un objet de coût sont celles en relation avec cet objet de coût, mais pour lesquelles cette relation ne pourrait être précisée sans que son coût soit prohibitif, HORNGREN & al. (2006 : 33).

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

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

1.3.2 Les charges non incorporables

En principe, toutes les charges enregistrées dans un compte de la classe 6 en comptabilité générale sont incorporables aux coûts sauf celles qui répondent à un des critères suivant.

Selon ALAZARD & al. (2010 : 65), ces charges dites « non incorporables » sont :

- des charges sans rapport direct avec l'activité de l'entreprise (exemple : prime d'assurance- vie sur la tête d'un dirigeant),
- des charges qui ne relèvent pas de l'exploitation courante de l'entreprise (exemple : toutes les charges à caractère exceptionnel),
- des charges qui n'ont pas le caractère de charges (exemple : impôt sur les bénéfices, participation des salariés).

Ainsi la comptabilité de gestion ne retient pas certaines charges. Parmi celles qui sont incorporables, elle considère que, pour certaines, leur montant doit être « recalculé ».

1.3.3 Les charges calculées

Ce sont des charges incorporées aux coûts pour un montant différent de celui pour lequel elles figurent dans la comptabilité générale. Elles concernent essentiellement les amortissements, les provisions, les consommations de matières et la pratique de l'abonnement, etc. Leurs montants sont « recalculés » selon des critères appropriés aux besoins de l'analyse.

Il existe trois types de charges calculées :

- les charges d'usage,
- les charges étalées,
- et les charges abonnées.

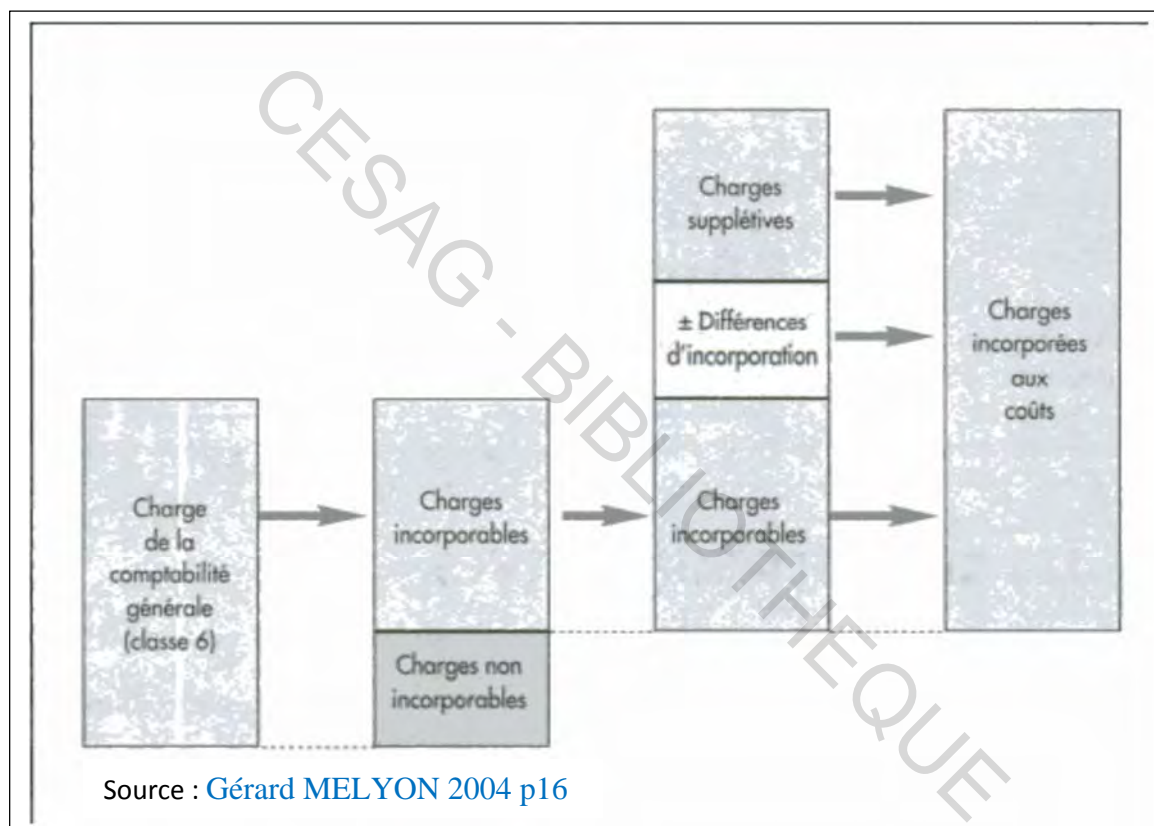
1.3.4 Les charges supplétives

Selon LECLERE (2011 :26), les charges supplétives sont prises en compte chaque fois qu'un facteur de production est « utilisé gratuitement », c'est-à-dire sans générer de charge au sens de la classe 6. Elles illustrent le concept économique de « coût d'opportunité », qui exprime le manque à gagner entraîné par l'utilisation d'une ressource disponible à l'intérieur de l'entreprise, alors que cette ressource pourrait entraîner une recette si elle était utilisée en dehors de l'entreprise. La prise en compte des coûts d'opportunité permet de réaliser de meilleures comparaisons dans le temps et l'espace, et d'effectuer des analyses économiquement pertinentes, indépendamment des particularités ou disparités juridiques propres à telle ou telle situation.

Selon ORSONI (1989 : 50-51) elles ne correspondent pas à une dépense effective, aussi la comptabilité générale les ignore-t-elle. Cependant, le gestionnaire ne peut pas les exclure du coût complet. Le PCG retient comme charges supplétives les deux types suivants :

- la rémunération du travail de l'exploitant, lorsque le chef d'entreprise ne reçoit pas de salaire, mais perçoit une partie du bénéfice ;
- la rémunération conventionnelle des capitaux propres qui s'ajoute aux frais financiers correspondant au paiement du prix des capitaux empruntés.

Figure 1 : La méthode de détermination des charges incorporées.



Conclusion partielle

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

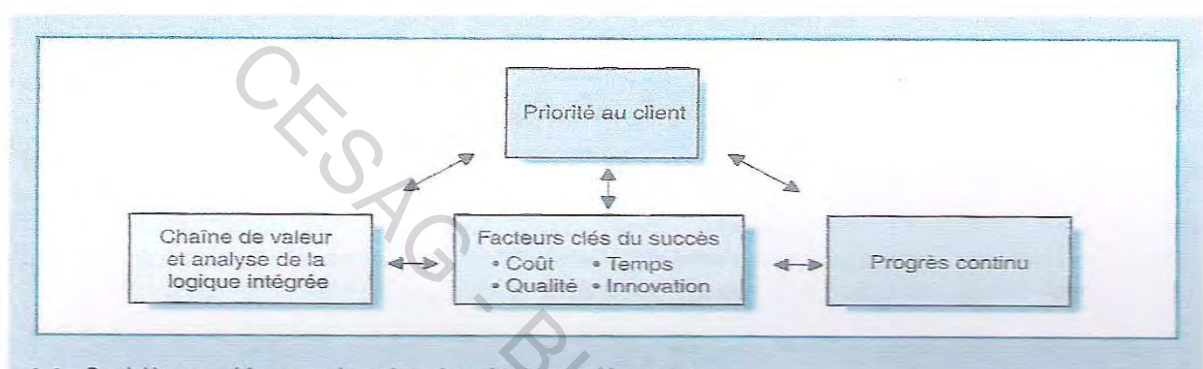
La méthode des centres d'analyse correspond à une technique d'enregistrement des charges qui, par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation, permet d'incorporer dans les coûts, la totalité des charges indirectes. De manière pratique, le traitement des charges par la mise en œuvre de cette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

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

Chapitre 2 : La conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes

Selon HORNGREN & al. (2006 : 9), la conception d'un système de comptabilité de gestion doit être conditionnée par les problèmes rencontrés par les gestionnaires. La figure suivante présente quatre problèmes clés pour les responsables qui veulent que leur planification et leur contrôle soient efficaces. La comptabilité de gestion peut jouer un rôle essentiel dans la résolution de ces problèmes.

Figure 2 : Les quatre (4) problèmes clés pour la prise de décision



Source HORNGREN & al. (2006 : 9)

Aussi, la méthode des sections homogènes constitue-t-elle une méthode traditionnelle d'établissement des coûts dans le cadre d'une comptabilité analytique. Elle permet d'obtenir des coûts complets. Dans le cadre d'un système de comptabilité analytique de gestion basé sur le principe des sections homogènes, l'entreprise est considérée comme une unité de production de biens matériels ou de services parfaitement définis. L'objectif est alors de déterminer les coûts de production de ces biens et services, et les coûts des éléments entrant dans ces coûts de production, à savoir :

- coûts de matières premières entrées en fabrication,
- coût de main d'œuvre,
- autres coûts (coûts de structure, frais généraux, coûts directs autres que matières premières et main d'œuvre), UEMOA (1997 : 797).

L'évolution de la comptabilité analytique peut être découpée en trois phases à savoir, dont la méthode des sections homogènes ou centres d'analyse par les coûts complets, les coûts partiels et la méthode ABC.

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

2.1 Le système d'analyse des coûts complets

Selon ORSONI (1989 :73), ce système nécessite un long travail d'organisation qui consiste d'abord à préciser la structure du système compte tenu des particularités de chaque entreprise.

Selon MELYON (2004 : 11), un coût est constitué par l'accumulation de charges sur un produit déterminé (biens ou services). Il s'agit d'un concept interne à l'entreprise.

Aussi, ajoute-il le terme coût ne s'applique pas qu'aux produits mais à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et d'en faire le total.

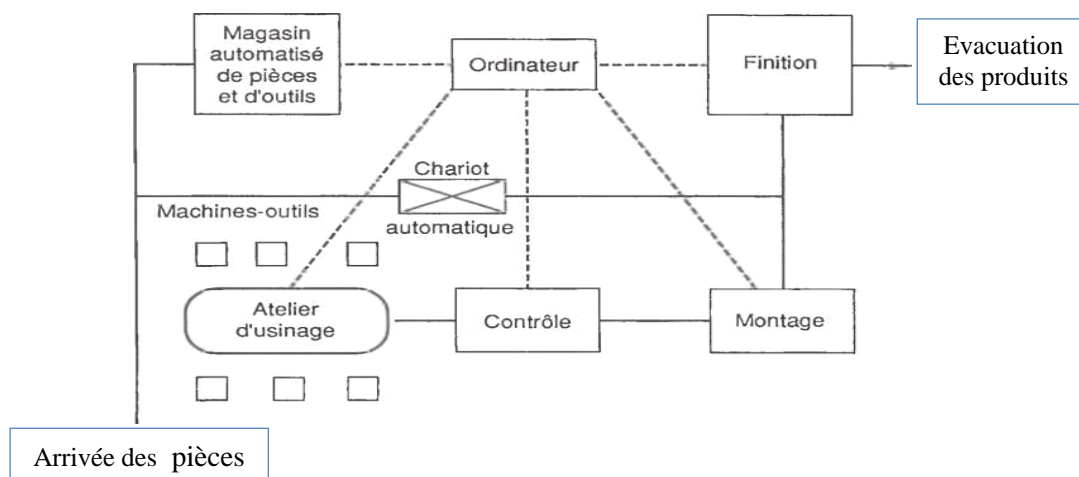
2.1.1 L'étude de la spécificité du champ d'observation

Il s'agit :

- En premier lieu, l'observation faite sur les caractéristiques générales de la firme à savoir :
 - sa taille,
 - la durée du cycle de production – commercialisation,
 - ses modalités de vente,
 - sa structure,
 - son mode d'animation,
 - l'aptitude de ses dirigeants,
 - la formation des responsables, etc.

- Mais c'est surtout le processus de production qui va constituer le champ d'observation privilégié de l'analyse. Ainsi par exemple, on relèvera une organisation du type suivant :

Figure 3 : Schéma type d'un atelier flexible



Source ORSONI 1989 p74

Ainsi, à partir de ce schéma que nous mettrons en évidence les centres d'analyse à créer.

2.1.2 Les objectifs et l'organisation de l'analyse

Les buts recherchés conditionnent l'aménagement de l'analyse. Deux types de soucis guident les choix :

- le degré de finesse de l'analyse varie selon l'ampleur des besoins,
- la périodicité et la rapidité des informations s'apprécient cas par cas.

2.1.3 La détermination des centres d'analyse

Un centre d'analyse est un « compartiment comptable » regroupant des activités homogènes technologiquement distinctes des activités des autres centres.

Les centres d'analyse correspondent souvent aux différents services ou ateliers (par exemple, le « service informatique » ou « l'atelier de conditionnement » peuvent constituer des centres d'analyse).

Mais plusieurs services peuvent être regroupés en un même centre (par exemple toutes les activités administratives), et si dans un même service ou atelier on effectue des tâches technologiquement distinctes, il est possible de définir plusieurs centres ou « sections ».

Dans un atelier d'imprimerie on peut trouver des sections « impression », « brochage » et « massicotage », parce que ces opérations exigent des machines différentes permettant de définir des postes de travail distincts, (LECLERE, 2011 : 28).

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

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

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

2.1.3.1 Les centres principaux

Ils assument une fonction directement opérationnelle au niveau de la production (un atelier d'usinage par exemple), au niveau de l'approvisionnement (un bureau d'achat par exemple) ou au niveau de la distribution (un service publicité par exemple), (LECLERE, 2011 : 28).

Les charges de ces centres peuvent être imputées directement aux coûts des produits ou services. Leurs activités concourent aux trois phases du cycle d'exploitation (approvisionnement, production et distribution dans le cas d'une entreprise industrielle).

2.1.3.2 Les centres auxiliaires

Selon MELYON (2004 :30), ils correspondent aux centres dont les coûts sont imputés à d'autres centres. Ces centres auxiliaires travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. Il s'agit par exemples du centre de gestion du personnel, centre de gestion du matériel, centre de prestations connexes. Ainsi, ils assurent les fonctions d'organisation interne à l'entreprise.

2.1.4 Les clés de répartition

Par définition une clé de répartition est une proportion ou un pourcentage fixe s'appliquant à une charge et déterminant la part qui en revient à un centre déterminé. On distingue les clés de répartition primaire et secondaire.

Selon BURLAUD & al. (2003 :26), la clé de répartition est un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classées par nature) entre les différents centres d'analyses. Elle est utilisée en amont des unités d'œuvre. Ce procédé est basé sur une analyse des relevés statistiques ou des raisonnements techniques et économiques appropriés.

La création de ces clés repose, en général, sur l'hypothèse selon laquelle il existerait une proportionnalité entre le coût et le service rendu ou le travail fourni, (ORSONI, 1989 :79).

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

2.1.5 Le choix des unités d'œuvre et les taux de frais

Le choix d'une unité de mesure de l'activité d'un centre doit être lié à l'activité de ce centre. En principe, la meilleure unité de mesure de l'activité d'un centre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives en corrélation la plus étroite avec le montant du coût du centre, (MELYON, 2004 : 32).

Il est nécessaire que les charges indirectes regroupées dans un centre d'analyse soient homogènes, de manière à adopter, sans difficulté, une unité de mesure. Deux cas peuvent être distingués selon que les unités sont physiques ou monétaires, (ORSONI, 1989 :76).

2.1.5.1 Les unités d'œuvre (UO)

L'unité d'œuvre est généralement exprimée en unité de temps (heure machine, heure de main d'œuvre) ou en une unité physique (un kilo, un mètre carré). Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique suffisamment représentative de l'activité d'une œuvre, une unité monétaire appelé assiette de frais doit être utilisée, (MELYON, 2004 : 32).

Selon LECLERE (2011 : 29), l'UO permet de mesurer l'activité d'un centre d'analyse. Il s'agit par exemple de manière non limitative :

- un temps (l'heure de travail dans un atelier) ;
- une unité physique (mètre-cube d'air pulsé pour une centrale de chauffe ou de climatisation) ;
- un pourcentage ou une « clé » de répartition (pourcentage du chiffre d'affaires pour des frais commerciaux par exemple) ;
- un nombre de produits.

2.1.5.2 Les taux de frais

Il peut être impossible de déterminer une unité d'œuvre physique pour un centre. Dans ce cas, on utilisera pour exprimer son « activité » une base monétaire comme l'assiette de répartition (exemple : chiffre d'affaires, coût de production des produits vendus). L'imputation des charges du centre au coût des produits se fera à l'aide d'un taux de frais défini comme le quotient du total des charges du centre par l'assiette de répartition.

Selon ALAZARD & al. (2010 : 70), le taux de frais se calcule de la manière suivante :

$$\text{Taux de frais} = \text{Total des charges du centre} \times 100 / \text{Assiette de répartition.}$$

Le procédé du taux de frais est utilisé pour imputer leur coût. L'ensemble de ces travaux est effectué dans un cadre unique : le tableau de répartition des charges indirectes.

2.1.6 Le tableau de répartition des charges indirectes

Selon MELYON (2004 : 32), les calculs nécessaires à la répartition des charges indirectes s'effectuent dans un tableau appelé : tableau de répartition des charges indirectes.

Ce document constitue un outil de gestion permettant d'imputer les charges indirectes aux différents coûts recherchés. Il contribue pour une période donnée à faire apparaître le coût des différentes fonctions de l'entreprise et il comporte :

- en colonnes : les différentes fonctions de l'entreprise. Ces dernières sont plus ou moins nombreuses selon la taille, le secteur d'activité et l'organisation de l'entreprise, ce sont les centres d'analyse,

- en lignes: les différentes charges par nature dont les montants sont à répartir entre les centres principaux et les centres auxiliaires.

Selon DORIATH & al. (2008 :251), le tableau d'analyse des charges indirectes est l'outil par lequel s'opère, pour chaque période, le traitement des charges indirectes :

- répartition primaire des charges indirectes entre les centres d'analyse,
- répartition secondaire quand il y a cession de prestations des centres auxiliaires vers les centres principaux,
- calcul du coût des unités d'œuvre.

2.1.6.1 La répartition primaire

Selon MELYON (2004 : 38), la répartition primaire consiste à ventiler les charges indirectes entre tous les centres d'analyse concernés. Cette ventilation s'effectue soit par affectation, soit par répartition. Lorsqu'il existe des moyens de mesure (bons de sortie de magasin, compteurs), les charges indirectes sont affectées aux centres proportionnellement aux quantités utilisées.

Dans l'hypothèse contraire, les charges sont réparties entre les centres concernés à l'aide de clés de répartition technico-comptables.

2.1.6.2 La répartition secondaire

La répartition secondaire consiste à virer les coûts des centres auxiliaires dans les autres centres bénéficiaires. Autrement dit, il s'agit de répartir le total de la répartition primaire de chaque centre auxiliaire entre les centres auxquels il a fourni des prestations. Il est important de noter que les centres receveurs peuvent être eux-mêmes des centres opérationnels ou des centres de structure, (MELYON, 2004 : 40).

Il noter que certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires soit sans réciprocité, soit de manière réciproque. Les incidences sont les suivantes :

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

2.1.6.3 Les prestations réciproques

Selon ORSONI (1989 : 80), les centres ne sont pas autonomes. Ils restent liés entre eux par les services qu'ils se rendent les uns aux autres. Dès lors, s'instaurent des prestations réciproques. Une méthode mathématique est utilisée pour évaluer les prestations réciproques.

2.1.6.4 Le calcul du coût des unités d'œuvre (CUO) et taux de frais

Selon LECLERE (2011 : 30), pour chaque centre d'analyse, on calcule un coût de l'unité d'œuvre en divisant le total des charges réparties par le nombre d'unités d'œuvre.

Selon DIAGNE (2011 : 54), l'unité d'œuvre est une unité physique (poids, volumes, longueur, temps, etc.) servant à mesurer l'activité d'un centre d'analyse et à imputer les quotes-parts de charges indirectes aux coûts respectifs des différents produits. Elle se calcule comme suit :

$$\text{CUO} = \text{Total charges indirectes du centre} / \text{Nombre d'unités d'œuvre du centre}$$

Et en l'absence d'unités physiques pour préparer l'imputation des charges indirectes, on peut raisonner sur la base de valeur appelée assiette de frais. Ainsi, on a le taux de frais à la place du coût de l'unité d'œuvre (CUO) et se calcule comme suit :

$$\text{Taux de frais} = \text{Total charges indirectes du centre} / \text{valeur de l'assiette de frais du centre}$$

2.1.6.5 Mode d'imputation des charges indirectes aux coûts

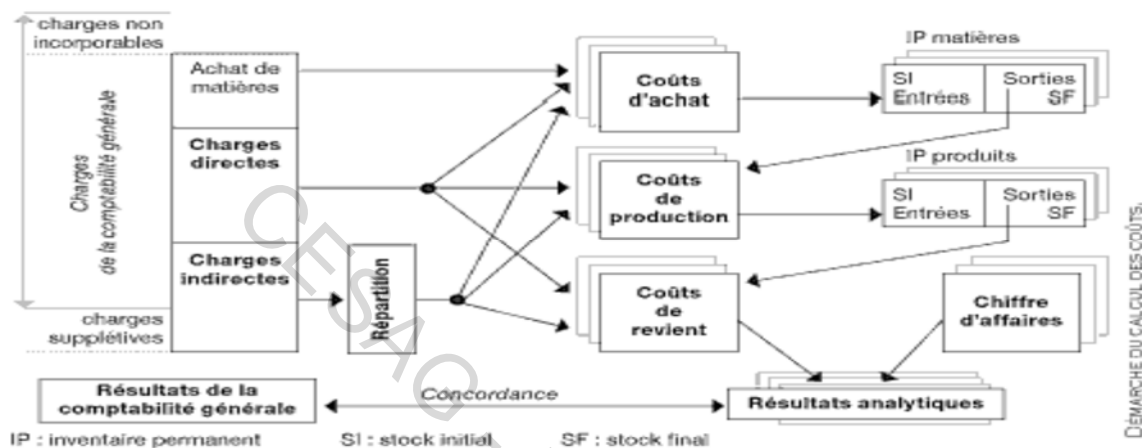
Les charges indirectes, après leur reclassement et leur répartition dans les centres d'analyse ou fonctions), elles seront imputées aux différents coûts en respectant leur position hiérarchique dans le cycle d'exploitation et en fonction d'une base appropriée appelée unité d'œuvre ou assiette de frais, (DIAGNE, 2011 : 26).

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

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

La présentation de la méthode des centres homogènes peut être résumée par la figure suivante.

Figure 4 : La méthode des centres homogènes



Source Thierry JACQUOT – Richard MILKOFF (2007 : 87)

2.1.7 La mesure du coût complet et du résultat

Selon MELYON (2004 : 18), d'une manière générale, chaque type de coût se définit par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres :

- le champ d'application du calcul,
- le contenu,
- le moment du calcul.

Selon LECLERE (2011 : 35), le coût complet se caractérise par l'affectation ou l'imputation de toutes les charges, directes et indirectes afin de pouvoir évaluer les stocks et dégager un résultat analytique pour chaque produit.

Le calcul des coûts reflète le processus de production et se fait par grandes étapes fonctionnelles : coûts d'achat (CA), coûts de production (CP), coûts de distribution (CD), coûts de revient (CR).

Selon DORIATH & al. (2008 : 250 - 251), les coûts des centres sont imputés aux produits (familles de produits, activités, etc.) en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées. Soit :

$$\begin{aligned} \text{Coût imputé} &= \text{coût de l'unité d'œuvre} \times \text{nombre d'unités d'œuvre consommées} \\ &\text{ou} \\ \text{Coût imputé} &= \text{taux de frais} \times \text{assiette} \end{aligned}$$

2.1.7.1 Le coût d'achat

Selon les normes comptables internationales IAS 2 et IAS 23 (autres traitements autorisés), le coût d'achat est constitué par l'ensemble des charges relatives aux opérations d'approvisionnement, c'est-à-dire de l'achat au lieu de stockage de ces produits. La structure du coût d'achat est constituée principalement de deux postes de charges qui sont celles dites directes d'achat et indirectes d'achat, (DIAGNE, 2011 : 66).

Selon ALAZARD & al. (2010 : 77), le coût d'achat est constitué des charges directes et indirectes d'approvisionnement.

Les charges directes d'achat sont :

- les achats nets valorisés hors taxes tels qu'ils ressortent des factures fournisseurs,
- les frais directs d'achat à savoir les transports, les droits de douane, commissions et courtages.

Les charges indirectes sont essentiellement les coûts des centres d'analyse d'approvisionnement: réception, contrôle ou manutention ; le coût pris en compte est imputé en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées par les produits.

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

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

Dans les entreprises industrielles, le coût d'achat permettra le calcul du coût de production comme nous le verrons ci-dessous.

2.1.7.2 Le coût de production

Selon ALAZARD & al. (2010 : 86), le coût de production est un coût qui intègre, outre la consommation des matières consommées, les charges de production relatives au produit. L'élaboration d'un coût de production est plus ou moins complexe selon l'existence au sein de la phase de fabrication d'encours ou de produits secondaires. Le coût de production est constitué des charges directes et indirectes de production.

Les charges directes de production sont les matières, produits et emballages de conditionnement valorisés au coût de sortie du stock ou au coût d'achat pour les articles qui ne sont pas stockés et les frais directs de production, essentiellement le coût de la main-d'œuvre directe des ateliers.

Les charges indirectes sont les coûts des centres d'analyse de production : usinage, montage, finition. Le coût des centres est imputé d'après les unités d'œuvre utilisées pour réaliser le produit. Le "nombre" de coûts à calculer dépend de la complexité du processus de fabrication de l'entreprise et de la nature des produits apparaissant au cours de ce processus. Ainsi, les produits obtenus dans un cycle de fabrication concernent soit le produit dit « principal » et ses dérivés (produit fini, produit intermédiaire et l'encours de fabrication), soit le produit dit « secondaire » lequel, selon sa valeur est nommé sous-produit ou produit résiduel.

2.1.7.3 Les coûts hors productions

Ils se composent :

- du coût de distribution qui est déterminé pour chaque produit vendu. Il est constitué pour un produit donné des éléments directs (commissions aux vendeurs, frais d'expédition aux clients) et des éléments indirects qui sont regroupés dans des centres de distribution (imputation des frais de fonctionnement des services commerciaux, du service publicité par exemple) ;
- et la quote-part des charges des centres de structure qui correspond à des charges qu'il convient aussi d'imputer aux coûts de revient. Elles apparaissent dans divers centres d'analyse et concernent l'administration générale, gestion financière et les autres frais à couvrir.

Selon ALAZARD & al. (2010 : 92), l'évolution économique a fait que ces charges sont de plus en plus importantes eu égard à l'ensemble des charges de l'entreprise. Elles sont le plus souvent indépendantes du volume d'activité et ne peuvent être intégrées aux coûts des stocks de produits. La valorisation des coûts hors productions s'obtient par la formule suivante :

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

2.1.7.4 Le coût de revient et sa structure

Il est possible maintenant de déterminer le coût de revient à partir des différents coûts précédemment calculés. les coûts de revient des produits ou des services vendus qui, outre le coût des produits pris en stocks, incluent une quote-part appropriée de charges "hors production", soit généralement des charges financières et des charges de recherche et développement, d'administration et de distribution.

On parle de calcul de coûts complets lorsque ces coûts calculés tiennent compte de toutes les charges supportées par l'entreprise. De coûts partiels lorsqu'on ne prend en compte dans le calcul qu'une partie de ces charges : soit les éléments directs affectables sans ambiguïté aux produits, soit les éléments variables qui varient proportionnellement avec les quantités produites ou vendues. Les coûts peuvent être calculés ex post : ce sont des coûts constatés ; on parle aussi de coûts réels ou historiques.

Selon BURLAUD & al. (2003 : 47), la connaissance précise des coûts de revient et de leurs composants permet :

- de déterminer les prix de vente ;
- d'orienter les ventes sur les articles ayant les meilleures marges ;
- de prévoir l'effet du changement des conditions d'exploitation :
 - changement du coût des matières premières,
 - changement des salaires et charges sociales,
 - changement de productivité.
- de rendre chaque unité responsable de ses coûts ;

- de valoriser les stocks qui figurent au bilan : cette valorisation doit se faire au coût de production et non au coût de revient complet. En effet, les produits finis en stock n'ont pas encore supporté de frais de distribution.

A partir de cette méthode, on peut présenter un compte de résultat fonctionnel et analytique. Ce type de compte de résultat permet de résumer tous les calculs précédents. Il permet une analyse à la fois par type de coûts et par produit (ou par activité ou département...) et il constitue un véritable tableau de bord surtout s'il est établi sur différentes périodes à des fins de comparaison.

2.1.7.5 Le résultat analytique d'exploitation (RAE)

L'objectif des calculs effectués reste la mise en évidence de résultats par produit ou famille de produits. Ces résultats obtenus par des traitements comptables différents de ceux de la comptabilité générale doivent être rapprochés du résultat de celle-ci pour vérifier la concordance des différents modes de calcul, ALAZARD & al. (2010 : 92).

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

Selon MELYON (2004 : 96), le calcul des résultats analytiques constitue l'un des objectifs de la comptabilité analytique. Deux niveaux de résultat sont à ce titre mis en évidence :

- un résultat analytique,
- un résultat global.

2.1.8 La Concordance avec le résultat de la comptabilité générale

Selon DIAGNE (2011 : 91-92), généralement, le résultat global de la comptabilité générale est différent au cumul des résultats analytiques. Cette différence tire son origine sur la spécificité de la comptabilité analytique en matière de traitement d'informations financières en interne (charges et produits incorporables aux supports de résultat analytique). Suivant le mode d'analyse retenu, des écarts appelés « différences de traitement comptable » peuvent apparaître à tout moment.

Elles peuvent être reclassées en catégories homogènes selon leur nature :

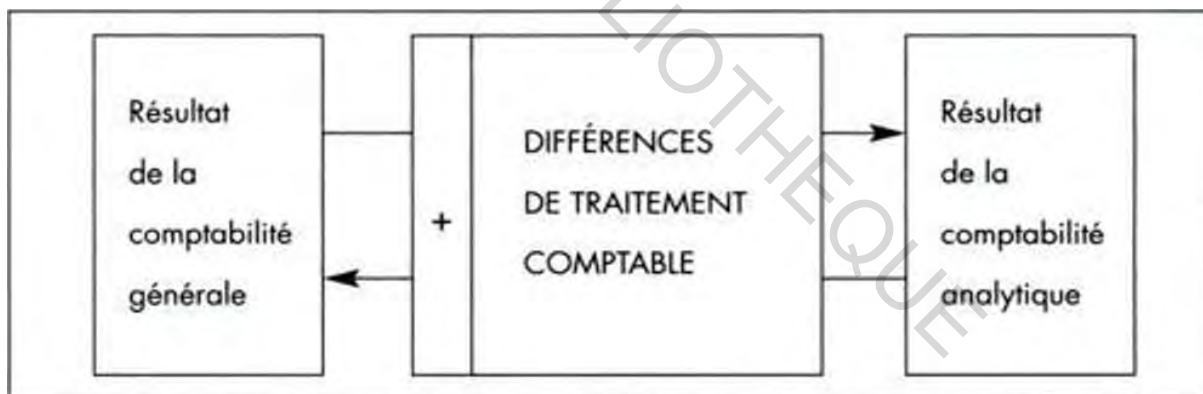
- les différences ou variations d'incorporation,
- les différences sur l'inventaire des stocks,
- les différences d'imputation rationnelle.

Ainsi, pour obtenir la concordance entre le résultat de la comptabilité analytique et le résultat de la comptabilité générale, il est nécessaire de corriger le résultat de la comptabilité analytique en tenant compte de ces différences de traitement comptable citées dans le paragraphe précédent. Le résultat global de la comptabilité analytique correspond à la somme algébrique suivant:

Cumul des résultats analytiques par produits ou activités + différences de traitement comptables

La concordance des résultats des deux comptabilités en fin d'exercice peut être représenté par le schéma suivant :

Figure 5 : La concordance des résultats



Source MELYON (2004 p104)

2.1.8.1 Les différences d'incorporation

Ces différences résultent du mode de traitement des charges et produits entre les valeurs enregistrées en comptabilité générale et celles prises en compte par la comptabilité analytique. Il s'agit :

- des charges supplétives (rémunérations théoriques de l'exploitant ou des capitaux propres, etc.),

- des charges non incorporables (dons et subventions versées, amortissements des frais d'établissement, provision économiques, provisions réglementées, valeurs comptables des cessions d'immobilisations, etc...),
- des produits d'exploitation non incorporés.

2.1.8.2 Les différences d'inventaire

Par l'inventaire permanent, la comptabilité de gestion peut déterminer le stock théorique de fin de période. La confrontation avec l'inventaire physique de la comptabilité générale peut faire apparaître des différences de quantités.

Ces différences sont dues aux écarts entre les quantités et les valeurs constatées en inventaire physique et celles constatées en inventaire permanent. La différence d'inventaire égale à la différence entre le stock final réel (SFR) et le stock final théorique (SFT).

$$\text{Différence d'inventaire} = \text{stock final réel (SFR)} - \text{stock final théorique (SFT)}$$

2.1.8.3 Les différences d'imputation de charges

Elles sont dues aux arrondis de calculs et se retrouvent au niveau du tableau de répartition secondaire des charges indirectes. Ce sont les « frais résiduels de section ». Les résiduels s'obtiennent comme suit :

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

La prise en compte de ces différences, nous permet d'établir le compte de rapprochement pour la détermination du résultat net de la comptabilité analytique qui sera identique à celui de la comptabilité générale. Le tableau ci-dessous récapitule les conséquences des différences de traitements comptables sur les coûts et le résultat.

2.1.9 Le compte de rapprochement

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

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

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

Source FAYE (2006 : 47)

Légende :

TC : Total crédit ;

TD : Total débit ;

X : Montant ;

>0 : Supérieur à 0

<0 : Inférieur à 0

2.2 La méthode des coûts partiels

Elle repose sur une modélisation très simple des fonctions de coûts destinées à faciliter la prise de décision pour le gestionnaire. Les charges directes et indirectes étudiées dans la méthode du coût complet sont analysées respectivement comme des charges variables et des charges fixes dans le cas de la méthode des coûts partiels.

Dans cette méthode, l'élément retenu comme facteur de causalité des variations des charges est la quantité produite et vendue par l'entreprise. Une fois la distinction entre charges fixes et charges variables effectuées, on peut dégager deux niveaux de soldes pour les besoins de l'analyse des performances enregistrées par l'entreprise à savoir :

- la marge sur cout variable (M/CV) qui est donnée par la différence entre le chiffre d'affaires et le coût variable de chaque article,
- le résultat qui est obtenu en retranchant globalement les Charges Fixes (CF) de la somme algébrique des marges sur coûts variables.

2.3 La méthode par activité ou la méthode ABC

La comptabilité par activité considère que ce sont les activités (processus) qui consomment les ressources (et donc génèrent des coûts) et non les produits. Des lors, elle identifie pour chaque type de produit ou service, les différentes activités participant à sa conception et ou réalisation et ensuite recherche le (les) facteur (s) à l'origine de la mobilisation de ces activités. Ce dit facteur, appelé inducteur de coût est à la base de la démarche suivante de la méthode qui consiste à :

- regrouper autour de ces inducteurs les charges indirectes relatives aux activités qu'ils fédèrent,
- calculer le coût moyen par inducteur qui permet l'imputation des charges indirectes aux coûts des produits et services.

Conclusion partielle

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

Parmi les trois modèles de coût que nous avons décrits, la méthode des sections homogènes nous semble la plus adaptée pour une entreprise comme la CNSS qui ne dispose pas d'un système de comptabilité analytique.

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

Pour la conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans un organisme de sécurité sociale (OSS) tel que la CNSS. Nous aurons besoin des informations sur le secteur d'activité pour nous permettre d'y parvenir. Ainsi, ce chapitre sera composé de trois sections qui sont :

- le modèle d'analyse,
- la démarche de la conception du système des sections homogènes ou centres d'analyses,
- les techniques et outils de collecte de données.

3.1 Le modèle d'analyse

Le modèle d'analyse nous permettra d'exposer la démarche à suivre, en vue de répondre à notre problème principal à savoir : quel est le modèle de comptabilité analytique à utiliser pour une mise en place d'une comptabilité analytique adaptée à la CNSS ? Cette démarche sera présentée sous une forme schématique.

Après avoir présenté notre modèle d'analyse général, nous décrirons les différentes méthodes dont nous nous servirons pour effectuer la collecte de données nécessaires à notre étude, ensuite nous indiquerons le mode de traitement de ces données.

Ainsi, la conception du système passe d'abord par des études préliminaires, ensuite nous passerons à la phase de conception et enfin la mise en place proprement dite.

3.1.1 La phase de l'étude préliminaire

Pour réussir toute conception de système, il faut procéder à une étude approfondie de l'entreprise concernée qui consiste en une identification des ressources : humaines, matérielles et financières qui concourent à la conception du système de comptabilité analytique. Ensuite, il sera fait dans cette phase le diagnostic interne et externe de l'entité en vue de :

- faire une prise de connaissance générale;
- cerner le cycle d'exploitation actuel;
- faire le choix du modèle de coût;
- et enfin faire une description du système de calcul des coûts.

Ainsi, nous verrons ci-dessous la prise de connaissance, sans laquelle aucune entité ne peut faire l'objet d'étude.

3.1.1.1 La prise de connaissance de l'entreprise

La prise de connaissance globale est la première étape qui consistera à mieux comprendre la structure organisationnelle de l'entreprise et de faire ressortir ses particularités. Aussi, elle permettra de savoir s'il existe un système de comptabilité analytique existante à améliorer ou en mettre en place dans le cas échéant. La compréhension du système s'appuiera sur l'expérience au sein de l'entreprise et aussi sur la documentation interne et externe, à savoir :

- l'organigramme fonctionnel,
- la documentation collectée sur les lois et règlements relatifs à l'entreprise et son secteur d'activité (statuts, les conventions collectives, les rapports internes et externes à savoir les rapports du conseil d'administration, les rapports des commissaires aux comptes et auditeurs internes, les rapports d'activité périodique, notes de service, le manuel des procédures administratives et financières, les états financiers de synthèse, etc.

3.1.1.2 La compréhension du cycle d'exploitation

Le cycle d'exploitation correspond, pour une entreprise commerciale, à l'ensemble des opérations et traitements depuis l'achat de marchandises en passant par le stockage puis la vente. Il consiste pour une entreprise industrielle en l'achat de matières premières qui sont transformées puis vendues en tant que produits finis.

Aussi, le cycle d'exploitation de l'entreprise désigne les différentes opérations alternatives qui représentent les activités de la société. Il s'agit de l'ensemble des actions indispensables pour mettre à la disposition des clients tous les services et biens vendus. Le cycle d'exploitation englobe les opérations telles que le stockage des produits, l'achat des matières de fabrication, la distribution sur le marché, l'approvisionnement en main-d'œuvre sans oublier la conception des services ou produits à mettre sur le marché.

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

3.1.1.3 Choix de la méthode de calcul des coûts

D'une part, en raison des difficultés rencontrées dans l'emploi de la méthode des sections homogènes pour de très nombreuses raisons :

- elle est extrêmement lourde et demande un appareil d'enregistrement des éléments détaillés dont le coût,
- elle est largement arbitraire. Les clefs de répartition qui doivent régler la ventilation des sections ne sont pas toujours évidentes à imaginer et encore moins à constater. Ce qui aboutit à des constructions parfois bancales et peu significatives,
- la sortie des résultats peut se faire attendre très longtemps. Attendre plusieurs mois pour avoir des chiffres éventuellement arbitraires a découragé plus d'une entreprise.

Mais surtout elle entraîne une variation arbitraire du coût complet d'un produit en fonction de circonstances qui ne sont pas de la responsabilité des producteurs. De ce fait elle ne permet pas un dialogue fécond pour l'amélioration de la gestion.

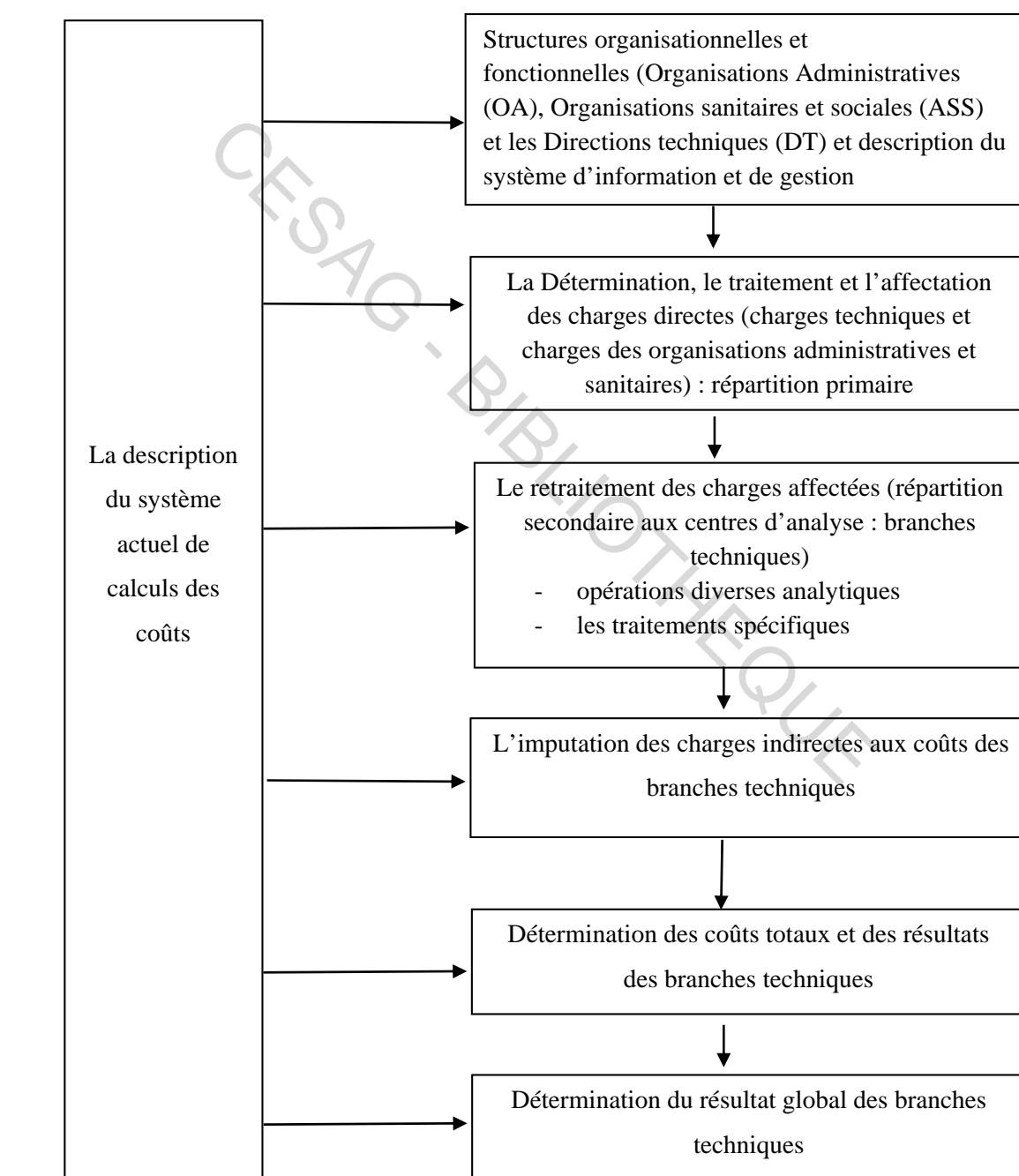
Et d'autre part, compte tenu du fait qu'avec l'évolution économique et sociale la méthode des sections homogènes est devenue moins pertinente. Il s'avère que cette méthode présente beaucoup de limites. Pour répondre à toutes ces insuffisances afin de se procurer ou de maintenir l'avantage concurrentiel. Il a été question de repenser une nouvelle méthode de calcul des coûts. Ainsi, la méthode Activity Based Costing (ABC) a été développée par une association en 1996, CAM-I (Computer Aided Manufacturing International), créée en 1972 aux États-Unis et située à Austin au Texas. Cette association est spécialisée sur la recherche collaborative visant à l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production. Ses membres sont de grandes entreprises américaines et des éditeurs de logiciels de gestion comme SAP, un des leaders mondiaux dans le domaine de l'informatique de production qui a intégré la méthode ABC dans ses logiciels et lui fait une propagande active.

Mais dans le cas d'une entreprise de sécurité sociale comme la CNSS, ou il n'existe pas de système de comptabilité analytique au sens propre du terme. Aussi, là où les centres d'analyses sont à mettre place et où les charges indirectes sont traitées à part dans la détermination du résultat global. Nous proposerons la mise en place du coût complet avant de passer à la méthode ABC. Ainsi, nous traiterons exclusivement la méthode du coût complet pour la suite de notre étude.

3.1.1.4 La description du système actuel de calcul des coûts

Cette phase est importante car elle permet de faire et de comprendre la description du système actuel de calcul des coûts. Si aucun système n'existe, elle permet de proposer un modèle qui se présente comme suit dans le schéma ci-dessous.

Figure 6 : La description du système de coût complet de trois (3) produits



Source Nous-mêmes

3.1.2 Conception du système des sections homogènes ou centres d'analyses

La description du système actuel effectué permet la compréhension et son amélioration à travers la mise en place d'un système des sections homogènes. Dans sa volonté d'harmonisation et de normalisation, les différents plans comptables ont poussé à la formalisation d'une méthode codifiée connue aujourd'hui sous le nom de «méthode des centres d'analyse».

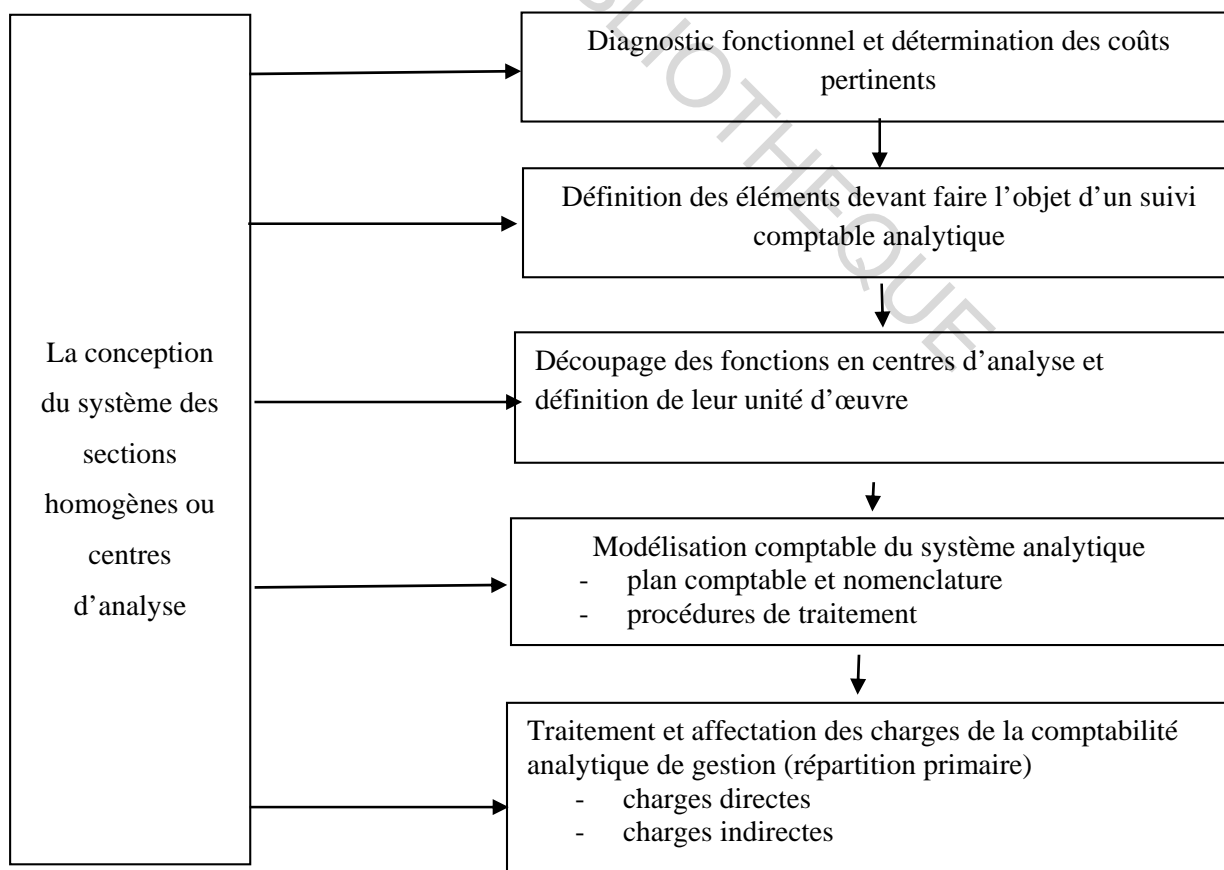
La conception de ce système (sections homogènes ou centres d'analyse) se réalisera en trois grandes phases interdépendantes :

- la conception du système de la comptabilité analytique,
- la détermination du coût complet et du résultat analytique,
- analyse critique, Recommandations et perspectives.

3.1.2.1 La conception du système de la comptabilité analytique

La conception se fera en cinq (5) étapes indispensables pour la bonne marche du système de coûts résumée dans la figure ci-dessous :

Figure 7 : Les étapes de la conception du système des sections homogènes

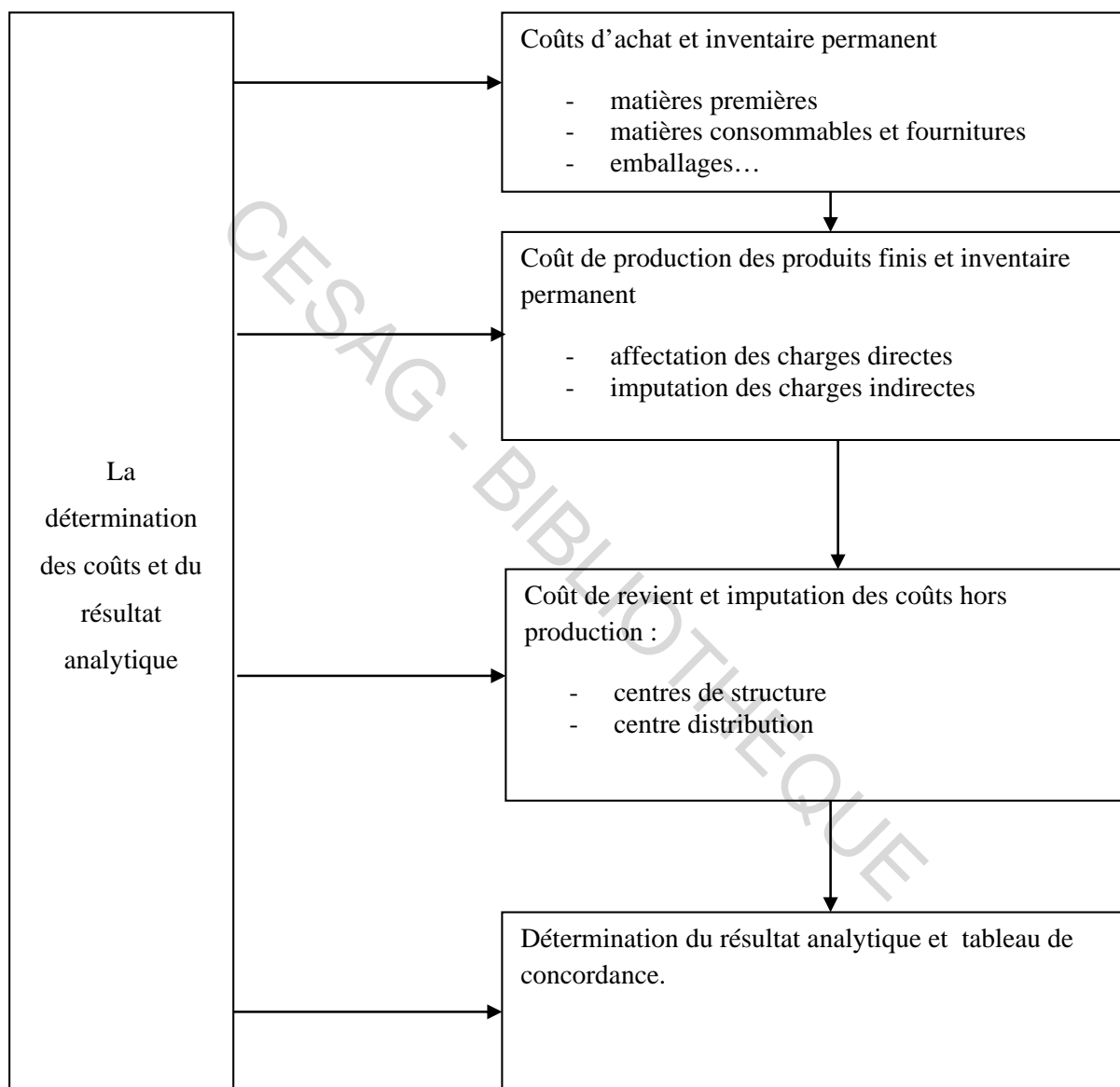


Source Inspiré de GRANDGUILLOT (2008 : 42)

3.1.2.2 La détermination du coût complet et du résultat analytique

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

Figure 8 : Les étapes de la détermination des coûts et du résultat analytique



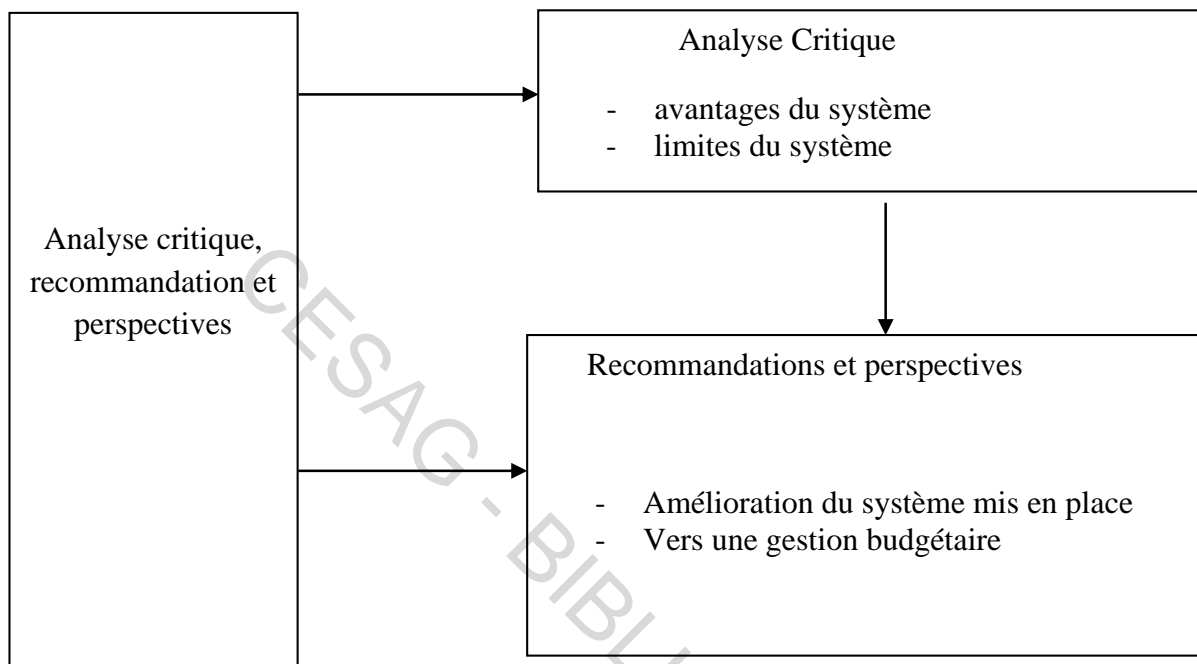
Source Inspiré de GRANDGUILLOT (2008 : 96)

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

3.1.2.3 Analyse critique, Recommandations et perspectives

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

Figure 9 : L'évaluation du système des sections homogènes



Source inspiré de GRANDGUILLOT (2008 : 96)

Nous allons présenter la conception de la méthode des sections homogènes en quatre (4) phases, résumés dans le tableau ci-dessous.

3.1.3 La mise en place à la CNSS du système de la section homogène conçu

A ce niveau nous allons procéder à une présentation du système conçu par la méthode des coûts complets à la Direction Générale de la CNSS.

L'installation du système interviendra lorsque la CNSS donne son accord et après une analyse préalable des moyens à mettre en œuvre. Il s'agira des moyens humains, l'acquisition ou la conception d'un logiciel de comptabilité analytique et autres logistiques. La mise en fonctionnement du système nous amènera à relever les insuffisances du système afin d'apporter les mesures correctives nécessaires au fur et à mesure que nous les découvrons.

3.2 Techniques et outils de collecte de données

Après avoir exposé les objectifs de l'étude par une rencontre avec les opérationnels. Aussi, pour suivre la démarche exposée dans notre modèle d'analyse, nous nous attèlerons à la collecte de données au cours de laquelle plusieurs techniques seront utilisées : l'observation directe, l'interview et l'analyse documentaire.

3.2.1 L'interview

Nous avons procédé à des interviews avec des cadres de chaque direction. Cette interview nous a permis de comprendre le fonctionnement de l'entreprise et surtout sa principale mission.

Ainsi, la CNSS comprend huit (8) Directions centrales, sept (7) Direction Régionales coordonnées par une Direction Générale. Elles sont inégales en nombre de personnel et en volume de travail. Et deux (2) Directions constituent les Directions Techniques, ce sont :

- la Direction de la Gestion des Assurés,
- la Direction du recouvrement des cotisations et du contentieux.

Ces Directions sont appuyées par les Directions suivantes :

- l'Agence Comptable (AC) ;
- la Direction du Budget et des Investissements (DBI) ;
- la Direction de l'Informatique et de la Statistique (DIS) ;
- la Direction des Ressources Humaines (DRH) ;
- la Direction de l'Action Sanitaire et Sociale (DASS).

En résumer, l'organigramme fonctionnel permet de compléter les informations.

La CNSS dispose d'un système d'information bien organisé qui fonctionnent suivant une législation et un manuel de procédures administratives et comptables. Cependant, il faut noter qu'au lieu d'un système de contrôle de gestion, les tâches de cette fonction sont exécutées par la DBI et l'AC. Pour la DBI, elle s'occupe de l'élaboration et de l'exécution du budget tandis que l'AC s'occupe du contrôle budgétaire. (Voir questionnaire en annexe 3).

3.2.2 L'analyse documentaire

Pour mieux comprendre le fonctionnement de la structure, notre analyse documentaire s'est faite essentiellement sur la base des documents suivants que nous avons consultés :

- le manuel de procédures administratives et comptables ;
- le rapport d'activité de l'exercice 2011 approuvé par le Conseil d'Administration ;
- les états financiers 2011 approuvés par le Conseil d'Administration ;
- le recueil de texte ;
- les états récapitulatifs des salaires 2011 ;
- les fiches budgétaires ;
- le rapport du contrôle des comptes 2011 du commissaire aux comptes ;
- des manuels de la CIPRES ;
- des manuels de contrôle de gestion, comptabilité analytique ;
- etc.

3.2.3 L'observation directe

L'observation directe est un outil de collecte de données très intéressant qui requiert des efforts et compétences dans le domaine à étudier. Cette technique nous a permis d'avoir une compréhension plus élargie du cadre de notre étude, pour évoquer nos premières impressions et points de vue.

3.2.4 Traitement des données

La collecte des données nécessaires à notre étude, nous a permis de faire une analyse détaillée sur la démarche adoptée pour la détermination des coûts complets des prestations par la CNSS et éventuellement le calcul des résultats.

Cette analyse nous a permis de ressortir les forces et faiblesses de la méthodologie par rapport à la conception du système de la comptabilité analytique.

En conséquence des faiblesses relevées, nous avons fait des recommandations dans une perspective de mise en place, d'abord d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes et ensuite d'un système de contrôle de gestion.

Conclusion partielle

La méthodologie de l'étude s'articule autour de trois points essentiels, à savoir la phase de l'étude préliminaire, la phase de la conception du système et la phase de mise en œuvre du système. Cette démarche nous a permis de choisir la méthode des coûts complets pour la CNSS. Elle nous a permis aussi, de poser l'analyse de la méthode et d'aborder les sources de collecte des données utilisées pour le recueil des données relatives à la conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes à la CNSS.

La méthode d'analyse est une démarche structurée et organisée mise en œuvre dans le but d'atteindre un objectif scientifique donné. Ainsi nous pensons que notre méthodologie structurée à travers un modèle d'analyse général, une collecte et un traitement des données, nous permettra d'atteindre l'objectif de cette étude.

Conclusion première partie

Au regard de cette première partie, nous pouvons dire que la connaissance du résultat global de l'exercice, telle que la comptabilité générale la procure, est insuffisante car l'entreprise fabrique plusieurs produits et à plusieurs activités. Il convient donc de mieux comprendre l'origine du résultat en mesurant la contribution que chaque produit, chaque activité apportent dans le processus. Pour cela, il convient d'analyser les coûts individuels de biens ou des services produits.

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

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

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

Introduction

La première partie, cadre théorique de l'étude nous a permis de conceptualiser la démarche méthodologique à adopter dans l'optique d'une amélioration du système de calcul des coûts existant. Mais la mise en œuvre requiert une bonne connaissance de la mission de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale et de son organisation.

Aussi, cette deuxième partie sera consacrée à la présentation générale de de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale du Niger (CNSS) et de son système d'information en chapitre quatre. Ce dernier est suivi d'un cinquième chapitre qui traitera de la description du système actuel de calcul des coûts et du résultat puis le chapitre six abordera la conception de la méthode des sections homogènes.

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

Chapitre 4 : Présentation de la CNSS du Niger

Toute œuvre humaine a sa propre histoire. Plusieurs facteurs peuvent contribuer à son émergence. Aussi, la création de la CNSS du Niger repose-t-elle sur des impératifs de souveraineté nationale pour l'accomplissement d'un service public. Notamment la réponse à un besoin social et sociétal pressenti pour les populations.

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

4.1 Historique et Cadre Institutionnel

La CNSS est un établissement public à caractère administratif et social. C'est un démembrement de l'Etat créé pour accomplir des missions de services publics.

4.1.1 Historique

La Caisse Nationale de Sécurité Sociale (CNSS) est instituée par la loi N°65-004 du 8 février 1965 modifiée par la loi N°2003-34 du 5 août 2003, portant création d'un établissement public à caractère social dénommé Caisse Nationale de Sécurité Sociale. Elle va se substituer à la Caisse de Compensation des Prestations Familiales et l'Institution de Prévoyance et de Retraite de l'Afrique de l'Ouest (IPRAO) qui jouait ce rôle durant la période coloniale.

La CNSS est un établissement public à caractère social, doté de la personnalité morale et jouissant de l'autonomie financière. Pour lui permettre de mener à bien ses missions, la CNSS est régie par des statuts adoptés par décret N° 2005-64/PRN/MFPT du 11 mars 2005, portant statuts de la CNSS.

4.1.2 Cadre institutionnel

Placée sous la tutelle du Ministère chargé du travail, la Caisse Nationale de Sécurité Sociale est administrée à travers un certain nombre d'organes et de structures. Il s'agit :

➤ **du Conseil d'Administration (CA)**

Conformément aux dispositions de la loi N°2003-034 du 5 août 2003, portant création d'un établissement public à caractère social dénommé Caisse nationale de sécurité sociale en son article 12, qui stipule que le Conseil d'administration est composé de treize (13) membres nommés par arrêté du Ministre de tutelle en raison de :

- cinq (5) représentants de l'Etat,
- quatre (4) représentants des employeurs,
- et quatre (4) représentants des travailleurs.

Le Conseil d'administration est un organe de délibération sur toutes les questions se rapportant à la CNSS. Ainsi, il délibère sur le budget, le rapport annuel d'activité du Directeur Général, les comptes annuels de gestion de l'Agent comptable et toutes autres questions concernant la bonne marche de l'Organisme. Le Conseil d'Administration est dirigé par un Président assisté de deux vice-présidents. Conformément aux statuts de la CNSS, deux commissions spécialisées sont instituées : la commission de recours gracieux et la commission de contrôle.

➤ **la Direction Générale**

La Caisse Nationale de Sécurité Sociale est dirigée par un Directeur Général nommé par décret pris en Conseil des Ministres. Il est secondé dans ses fonctions par un Secrétaire Général nommé par arrêté du Ministre chargé du travail et assisté de trois conseillers.

➤ **l'Organisation Administrative**

Pour l'accomplissement de ses missions, la Caisse Nationale de Sécurité Sociale dispose de services centraux et déconcentrés.

- **les Services centraux**

Il s'agit de :

- l'Agence Comptable (AC) chargée du contrôle budgétaire et de l'exécution de toutes les opérations comptables de l'institution ;

- la Cellule Inspection et Audit Interne (CIAI) chargée de contrôler les activités de l'ensemble des structures de la CNSS, de réaliser des études intéressant les domaines d'activités de l'institution et d'assurer le suivi de ses relations avec les autres organismes de sécurité sociale ;
- la Direction du Budget et des Investissements (DBI) chargée de l'élaboration, du suivi, de l'exécution du budget et de la gestion du patrimoine de la CNSS ;
- la Direction des Ressources Humaines (DRH) chargée de la gestion administrative et de la formation du personnel ;
- la Direction du Recouvrement des Cotisations et du contentieux (DRC) chargée de l'affiliation des employeurs, de l'immatriculation des travailleurs, du contrôle des employeurs et du recouvrement des cotisations ;
- la Direction de la Gestion des Assurés (DGA) chargée de la gestion technique des branches de sécurité sociale et de la gestion des comptes individuels des assurés ;
- la Direction de l'Action Sanitaire et Sociale (DASS) chargée du service des prestations en nature et de la promotion sociale en faveur des travailleurs salariés et de leurs familles à travers notamment des sept (7) centres médico-sociaux (dont deux (2) à Niamey et cinq (5) à l'intérieur du pays) et le Centre de promotion sociale ;
- la Direction de l'Informatique et de la Statistique (DIS) chargée de la conception, de la réalisation et de l'exploitation du système d'information de la CNSS ;
- le Service de la Prévention des Risques Professionnels (SPRP) chargé de concevoir et de mettre en œuvre la politique de prévention des risques professionnels ;
- le Service des Archives et de la Documentation chargé de gérer la documentation générale et d'organiser les archives.

- **les Services déconcentrés**

Afin d'assurer une certaine égalité d'accès de ses prestations à l'ensemble de ses assurés, la Caisse Nationale de Sécurité Sociale dispose de services déconcentrés sur l'ensemble du territoire national. Ce sont :

- les Directions Régionales implantées dans les Chefs-lieux de régions (Agadez, Diffa, Dosso, Maradi, Tahoua, Tillabéri et Zinder). Elles sont chargées de la liquidation des

dossiers de prestations familiales, du paiement des prestations familiales, des rentes et des pensions, du recouvrement des cotisations et du contrôle des employeurs ;

- les Agences sises dans certains chefs-lieux de département (Arlit et Konni). Elles ont les mêmes attributions que les Directions Régionales ;
- les Centres de Paiement au nombre de cinq (5) implantés dans la Communauté Urbaine de Niamey (Boukoki, Talladjé, Rive Droite, Nouveau Marché, Yantala). Ils assurent le paiement des prestations en espèces aux assurés relevant de leur sphère de compétence ;
- une antenne implantée à Gaya assurant la liaison entre la Direction Régionale de Dosso et les assurés de la localité.

Nous présenterons en détail l'organigramme fonctionnel de la CNSS en annexe 2.

4.2 Missions et ressources

Au Niger, les missions de sécurité sociale relèvent de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale. La loi N°2003-34 du 5 août 2003 a défini les principales missions qui lui sont assignées.

4.2.1 Missions

Conformément à la loi susvisée, la CNSS a pour mission principale de gérer les différentes branches de sécurité sociale instituées en faveur des travailleurs salariés régis par la convention collective. Ce sont :

➤ les prestations familiales

La branche des prestations familiales vise à alléger aux assurés sociaux les charges inhérentes à la naissance, l'entretien et l'éducation de l'enfant.

➤ les risques professionnels

Cette branche vise à prévenir les accidents de travail et les maladies professionnelles et le cas échéant à atténuer les conséquences résultant de la survenance de ces risques (incapacité temporaire ou partielle et décès).

➤ **les pensions**

La branche des pensions de vieillesse, d'invalidité et de survivants qui vise à garantir un revenu au travailleur salarié admis à faire valoir ses droits à la retraite et en cas de décès de celui-ci à ses ayant droits.

Parallèlement à ces missions, la CNSS gère un fonds d'action sanitaire et sociale dont le but est de servir des prestations et avantages sociaux en nature en faveur des salariés et leurs familles. Aujourd'hui, certaines de ces prestations sont élargies à toutes les populations sans distinction, à savoir les soins de santé dispensés par les centres médico-sociaux de la CNSS.

Pour réaliser ses différentes missions, la CNSS a besoin des ressources adéquates.

4.2.2 Ressources

Pour conduire convenablement ses missions à la hauteur des attentes des assurés sociaux et au regard de l'étendue du territoire national, la CNSS dispose des ressources suivantes :

➤ **les ressources humaines**

La qualité et la quantité des moyens humains constituent la clef de réussite de toute entreprise. La gestion des ressources humaines regroupe un ensemble de fonctions et mesures ayant pour objectif de mobiliser et de développer les ressources en personnel pour une plus grande efficacité au profit de la productivité de l'organisation. La CNSS compte pour toutes catégories confondues 654 agents en 2011.

Malgré les efforts louables entrepris ces dernières années afin de rapprocher davantage les services de sécurité sociale des usagers et de les offrir des meilleurs prestations, beaucoup reste à faire. Avec l'élargissement de l'assiette, la politique de décentralisation et de déconcentration et la recherche d'une meilleure mobilisation des ressources internes, il se dégage une nécessité d'accélérer le processus d'ouverture des guichets de paiement dans toutes les antennes de la CNSS à l'intérieur du pays.

La Direction Générale dispose d'un plan de formation des agents adopté par le Conseil d'Administration du 19 mars 2003. Les agents ont accès à deux (2) types de formation :

- **formation de longue durée**

Les formations de longue durée (une année académique et plus) sont réalisées au Niger et à l'étranger en fonction des besoins et des filières. Au 31 décembre 2011, vingt-cinq (25) agents sont mis en position de stage pour une formation de longue durée au Niger dont cinq (5) pour le niveau supérieur et vingt (20) agents pour le niveau moyen.

- **formation de courte durée**

Il s'agit surtout de séminaires organisés au sein de l'institution et inter-entreprises auxquels les agents prennent part au Niger comme à l'étranger. Au cours de l'exercice 2011, 529 agents soit 80,89% ont participé à des séminaires organisés en inter-entreprises, en intra et à l'extérieur.

➤ **ressources financières**

La CNSS à l'instar des autres établissements publics à caractère administratif élabore son propre budget. Il est alimenté principalement par : les cotisations sociales, les revenus des immeubles de rapport, les recettes des activités des Centres Médico-sociaux et les revenus de placements.

• **les affiliations**

Les cotisations sociales sont constituées des recettes des trois branches techniques et sont supportées par les employeurs et les travailleurs en application de la législation en vigueur. Le recouvrement de ces cotisations qui est du ressort de la Direction du Recouvrement des Cotisation, est une mission vitale pour l'Institution.

Le niveau de recouvrement est lié à l'affiliation des employeurs. A la date du 31 décembre 2011, la situation fait ressortir un effectif global de 31758 employeurs actifs. Cet effectif se répartit comme suit par secteur d'activité et par catégorie.

Tableau 2 : Répartition des employeurs par secteur d'activité en 2011

Secteur d'activité	Effectif des employeurs suivant le nombre de salariés			Proportion
	Moins de 20 Salariés	Plus de 20 Salariés	Totaux	
Public	320	14	334	1,05%
Privé	29 479	384	29 863	94,03%
Gens de maison ⁽²⁾	1 439	0	1 439	4,53%
Assurance volontaire	122	0	122	0,39%
Totaux	31 360	398	31 758	100%
Proportion	98,75%	1,25%	100%	--

Source CNSS Rapport d'activité 2011

Les employeurs comptant moins de 20 salariés représentent 98,75% de l'effectif total et ceux ayant 20 salariés et plus 1,25%.

Par secteur d'activité, nous constatons que le privé regroupe 94,03% des employeurs contre 1,05% pour le secteur public, 4,53% pour les utilisateurs de gens de maison et 0,39% pour les assurés volontaires. Entre 2010 et 2011, l'effectif des employeurs actifs a enregistré une hausse de 4,88% en passant de 30 280 à 31 758 comme l'indique le tableau suivant.

Tableau 3 : Evolution des effectifs des employeurs actifs de 2010 à 2011

Secteur d'activité	Effectifs		Evolution	
	2010	2011	Ecart	Taux
Public	331	334	3	0,91%
Privé	28 419	29 863	1 444	5,08%
Gens de maison	1 416	1 439	23	1,62%
Assurance volontaire	114	122	8	7,02%
Totaux	30 280	31 758	1 478	4,88%

Source CNSS Rapport d'activité 2011

La hausse observée est la conséquence des entrées considérables enregistrées au niveau de la branche d'activités du secteur privé.

² Il s'agit des employés de maison (domestiques, gardiens, etc.).

Tableau 4 : Evolution des effectifs des employeurs actifs de 2007 à 2011

Exercices	Effectifs	Taux d'évolution
2007	25 796	---
2008	27 244	+5,61%
2009	28 672	+5,24%
2010	30 280	+5,61%
2011	31 758	+4,88%

Source CNSS Rapport d'activité 2011

Ce tableau donne l'évolution de l'effectif des employeurs affiliés à la CNSS au cours des cinq (5) derniers exercices. Il ressort que l'effectif des employeurs a augmenté d'une année à l'autre soit 31 758 employeurs en 2011.

- **les immatriculations**

L'immatriculation consiste à affecter un numéro de sécurité sociale à chaque travailleur déclaré par son employeur. Au cours de l'exercice 2011, le fichier des travailleurs a enregistré 9 992 nouvelles immatriculations comme l'indique le tableau ci-après :

Tableau 5 : Nouvelles immatriculations des travailleurs au 31/12/2011

Période	Secteur public	Secteur public		Total secteurs	Gens de maison	Totaux
		Convention	Fonctionnaire			
1 ^{er} trimestre	1 108	1 706	0	1 706	42	2 856
2 ^{ème} trimestre	512	1 164	0	1 164	98	1 774
3 ^{ème} trimestre	918	861	0	861	39	1 818
4 ^{ème} trimestre	1 050	2 440	0	2 440	54	3 544
Totaux	3 588	6 171	0	6 171	233	9 992

Source CNSS Rapport d'activité 2011

Tableau 6 : Effectif des salariés déclarés par trimestre en 2011

Période	Convention collective			Fonctionnaires détachés	Assurés volontaires	Totaux
	Public	Privé	Total			
1 ^{er} trimestre	6 414	47 786	54 200	209	73	54 482
2 ^{ème} trimestre	6 402	46 062	52 464	204	41	52 709
3 ^{ème} trimestre	6 500	45 858	52 358	202	94	52 654
4 ^{ème} trimestre	6 624	42 985	49 609	177	89	49 875
Effectif moyen						52 430

Source CNSS Rapport d'activité 2011

L'effectif moyen des travailleurs déclarés par trimestre est de 52 430 comme le fait ressortir le tableau précédent qui donne globalement et par secteur d'activité la situation des effectifs déclarés au cours des quatre (4) trimestres de l'exercice.

De ces données, il se dégage un effectif moyen de 52 430 travailleurs déclarés qui a connu une baisse après quatre (4) de croissance. Le tableau ci-dessous dresse l'état de l'effectif des travailleurs déclarés au cours des cinq (5) derniers exercices.

C'est sur la base de ces informations que les émissions des cotisations sont faites. Les émissions consistent à évaluer les obligations des employeurs et des employés sous forme monétaire (cotisations) à l'échéance. Il faut souligner que par rapport à 2010, les émissions de l'exercice 2011 s'élèvent globalement à 23 987 949 311 francs CFA contre 22 841 495 175 francs CFA soit une hausse de 5,02%.

Tableau 7 : Evolution des cotisations 2007-2011

Années	Emissions			Ecart	Taux
	Cotisations	Pénalités	Total		
2007	12 151 816 201	967 629 220	13 119 445 421	---	---
2008	15 317 156 409	272 874 074	15 590 030 483	2 470 585 062	+18,83%
2009	16 727 339 780	425 264 970	17 152 604 750	1 562 574 267	+10,02%
2010	21 981 746 081	859 749 094	22 841 495 175	5 688 890 425	+33,17%
2011	23 172 842 859	815 106 452	23 987 949 311	1 146 454 136	+5,02%

Source CNSS Rapport d'activité 2011

Conclusion

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

Chapitre 5 : La description et l'évaluation du système comptable et financière

L'organisation comptable et financière de la CNSS a connu plusieurs réaménagements dont le dernier est en date de janvier 1998 avec la mise en place du plan comptable CIPRES.

5.1 La description de l'organisation comptable et financière

La gestion comptable et financière de la CNSS du Niger est assurée par une Direction dénommée Agence Comptable (AC).

5.1.1 Organisation Administrative

Les activités de l'Agence comptable découlent des principales missions et des objectifs qui lui sont assignés à travers le décret 65-115 du 18 août 1965 qui stipule dans ses articles 93 à 100 que l'organisation comptable doit permettre :

- le suivi de la réalisation des ressources, l'acquittement des dépenses, l'emploi des excédents, la couverture des déficits ;
- le suivi des opérations d'exploitation et de pertes et profits, des opérations de trésorerie et des opérations en capital ;
- la détermination des résultats ainsi que la situation en actif et en passif de la CNSS ;
 - le suivi des éléments de la comptabilité matière ;
 - l'établissement des statistiques des opérations effectuées ;
 - la détermination des résultats analytiques d'exploitation.

Cette organisation tire son fondement des dispositions des articles 56 et suivants du décret 65-115 du 18 août 1965 fixant les attributions de l'agent comptable et l'organisation de la comptabilité. C'est ainsi que l'agence comptable de la CNSS, dirigée par un agent comptable, est composée d'un secrétariat, de trois grands services à savoir : le Service du contrôle budgétaire et de la trésorerie, le Service de la comptabilité générale et le Service de la comptabilité des agences.

5.1.1.1 Les attributions de l'Agent comptable

L'Agent comptable est nommé par le Conseil d'Administration de la CNSS sur proposition du

Directeur Général. Il en est le Directeur.

Il est chargé de l'encaissement des recettes et de la liquidation des dépenses. A cet effet, il est pécuniairement responsable de :

- l'encaissement des ordres de recettes (OR) ;
- l'exécution des ordres de paiements (OP) ;
- la garde et la conservation des fonds et des valeurs mobilières et de placement ;
- la position des disponibilités des comptes bancaires placés sous sa surveillance et dont il ordonne les mouvements.

L'Agent comptable a la possibilité de déléguer tout ou partie de ses attributions à un collaborateur muni d'une procuration.

Il peut aussi pour la bonne marche de l'agence comptable affecter des pouvoirs exceptionnels à certains agents dans le cadre de l'exécution de certaines opérations ou de maniement des fonds.

5.1.1.2 Les tâches du service contrôle budgétaire et trésorerie

Ce service est chargé :

- du suivi de l'exécution du budget,
- de veiller à la réalisation des recettes et dépenses,
- du suivi des différents comptes de trésorerie de l'institution.

Il est composé de deux sections à savoir la section contrôle budgétaire et la section trésorerie.

5.1.1.3 Les tâches du service de la comptabilité générale

La comptabilité générale a pour tâches d'enregistrer et de classer les opérations affectant les cycles d'investissement, d'exploitation et financier.

Il permet :

- de dégager les résultats à la fin de l'exercice ou de toute autre période ;
- de présenter la situation patrimoniale de la CNSS ;
- de fournir après traitement approprié un ensemble d'informations conformes aux

besoins des différents utilisateurs internes comme externes regroupées dans des états financiers conformément aux dispositions en vigueur et aux principes et règles généraux du plan comptable CIPRES qui se résument de la manière suivante :

- **Principe de régularité** : elle doit respecter la loi et les règlements en vigueur.
- **Principe de sincérité** : elle doit être tenue de bonne foi.
- **Principe de prudence** : elle doit enregistrer toutes les charges même lorsqu'elles ne sont pas certaines.
- **Principe de non compensation** : Sauf exception, ce principe interdit toute compensation entre les postes d'actif afin d'empêcher une plus ou moins-value latente.
- **Principe de permanence des méthodes** : les règles comptables et la structure des comptes doivent être constantes.
- **Principe des coûts historiques** : les valeurs retenues doivent être déterminées en appliquant les mêmes règles.
- **Principe de l'indépendance des exercices** : l'exercice comptable étant de 12 mois, on ne doit imputer que les charges et les produits qui concernent, uniquement l'exercice.
- **Principe de continuité de l'exploitation** : la valeur des biens possédés est établie en présumant la poursuite de l'activité.

Pour l'accomplissement de ses tâches le service comptabilité générale est subdivisé en deux sections : les sections comptabilité générale et comptabilité auxiliaire.

La comptabilité générale reçoit les informations du service contrôle budgétaire et trésorerie, (composées des OP, des OR, des documents justificatifs des recettes et des paiements), du service de la comptabilité des Agences (les états d'intégration des Avis de débit et des émissions des prestations sociales) et de la Direction du recouvrement des cotisations et du contentieux.

5.1.1.4 Les tâches du service de la comptabilité des agences

Le service de la comptabilité des agences s'occupe de l'intégration des comptes prestataires des structures déconcentrées (les centres de paiement, les directions régionales et les agences), de la DGA et des avis de débits du Trésor National. Il comprend deux sections : la section intégration et la section saisie.

5.2 Les outils du système comptable et financier

La comptabilité est effectuée à la CNSS du Niger au moyen de deux applications (logiciels) écrites par ses propres programmeurs relevant de la Direction de l'informatique et de la statistique (DIS). La première application destinée à la comptabilité générale permet la saisie des opérations comptables à travers une "grille de saisie" qui transfère les écritures comptables dans un journal général et un grand livre.

Il permet aussi d'éditer des informations par :

- compte individuel : telle que la fiche de compte général qui récapitule le solde antérieur et toutes les écritures passées sur le compte considéré depuis le début de l'exercice en cours jusqu'à la date d'édition,
- par groupe de compte tels les brouillards de saisie, des balances périodiques, les états annexés aux états financiers en fin d'exercices, etc.

La CNSS respecte la nomenclature du plan comptable CIPRES dans le cadre du traité évoqué ci-dessus.

La deuxième application destinée à la comptabilité budgétaire permet à la CNSS d'effectuer l'exécution et le suivi du budget par exercice.

5.2.1 Le Plan comptable CIPRES

Le plan comptable est un ensemble de règles et procédés qui permettent d'assurer la tenue de la comptabilité.

Le plan comptable CIPRES comporte :

- la codification des différentes gestions ;
- le cadre comptable fixant les règles générales de classement et la nomenclature des comptes ;
- les modalités de fonctionnement des comptes avec leur terminologie explicative ;
- les normes régissant la présentation et l'établissement des comptes et documents de synthèses.

Ainsi, le plan comptable CIPRES constitue un plan comptable général particulier pour l'harmonisation des différents Systèmes Comptables des Organisme de prévoyance ou de sécurité des pays membres.

5.2.1.1 La codification des différentes gestions à la CNSS

La CNSS participe à la gestion d'un certain nombre de fonds, d'activités ou d'œuvres sociales dont les résultats sont déterminés séparément en comptabilité générale.

L'ensemble des opérations intéressant un fonds de sécurité sociale, une activité ou une œuvre constitue une gestion.

L'identification des mouvements d'une gestion est assurée par l'affectation d'un indice de gestion qui précède le numéro des comptes de cette gestion.

Les indices de gestion suivants sont ouverts dans la comptabilité de la CNSS :

- la gestion une (1) : Prestations familiales ;
- la gestion deux (2) : Accidents de travail et Maladie Professionnelle ;
- la gestion trois (3) : les Pensions de retraite ;
- la gestion cinq (5) : Action Sanitaire et sociale (AS) ;
- la gestion six (6) : Immeuble de Rapports ;
- la gestion sept (7) : Organisation Administrative (OA) ;
- la gestion huit (8) : Fonds communs et Placements Financiers.

Cependant, le plan comptable CIPRES a prévu la gestion quatre (4) pour l'Assurance Maladie, qui n'est pas encore mise en place à la CNSS du Niger.

5.2.1.2 Le cadre comptable

Le cadre comptable comprend non seulement la liste et le classement des comptes mais aussi l'instruction d'application de chacun de ces comptes.

Le plan comptable est établi sur la base d'une codification décimale qui correspond au stade de détails nécessaires pour satisfaire à la production des documents normalisés. La méthode de classification suivante a été retenue :

➤ le choix des classes de comptes

Les opérations concernant le Bilan sont enregistrées dans les cinq (5) classes de comptes suivantes :

- **la classe n°1 concerne les comptes des capitaux permanents**

Il faut noter qu'à la CNSS du Niger, les capitaux permanents sont essentiellement composés de réserves, des résultats non affectés, des reports à nouveau et des provisions. La CNSS ne dispose pas de Capital Social.

- **la classe n°2 concerne les comptes des immobilisations**

Il s'agit des éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'organisme.

- **la classe n°3 comptes de stocks et d'en cours**

Sont suivis en classe 3, lorsque cela s'avère nécessaire compte tenu des dispositions spécifiques applicables à la sécurité sociale, l'ensemble des biens et services, autres que les immobilisations, propriétés de l'organisme ou de l'œuvre, entreposé le plus souvent en magasin, dans l'attente de leur utilisation ultérieure dans le cadre de l'exploitation.

- **la classe n°4 comptes de tiers**

Ces comptes enregistrent les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme. Par extension, ils enregistrent les écritures de régularisation des charges et des produits.

- **la classe n°5 comptes financiers**

Les comptes financiers décrivent la situation de trésorerie de l'organisme. Ils enregistrent les valeurs en espèces, chèques, coupons et retracent l'ensemble des opérations faites avec les banques, les établissements financiers et assimilés. Par extension, ils comprennent les comptes afférents aux valeurs mobilières de placement.

L'enregistrement des dépenses se fait à la date de l'émission des titres ou à celle de paiement en espèces.

Les recettes sont comptabilisées à la réception de l'avis de crédit de l'établissement financier.

Le plan comptable CIPRES a prévu trois (3) comptes de gestion, à savoir :

- **la classe n°6 les comptes des charges et de pertes par nature**

Dans ces comptes, sont enregistrées les charges qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice ainsi que le cas échéant les charges afférentes aux exercices antérieurs qui n'ont pas fait l'objet d'enregistrement comptable.

Les dépenses appartiennent pour les gestions techniques à l'exercice au cours duquel elles ont été payées. Il s'agit de la règle générale. Néanmoins, les prestations sociales échues doivent être évaluées, avant d'être payées, et sont comptabilisées au débit des comptes de charges techniques "60" par le crédit du compte prestataire "4051". Cette technique est dite émission des prestations sociales.

Ainsi la classe 6 comprend les comptes des charges techniques, des matières et fournitures consommées, les variations des stocks, transports consommés, autres services consommés, charges et pertes diverses, frais de personnel, impôts et taxes, charges financières et charges exceptionnelles, dotations aux amortissements et aux provisions.

- **la classe n°7 les comptes de produits et de profits par nature**

Cette classe regroupe les comptes destinés à enregistrer les produits qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours ainsi que le cas échéant les produits afférents aux exercices antérieurs qui n'ont pas fait l'objet d'enregistrement comptable.

Les produits se rapportant à l'exercice normal et courant de l'organisme sont enregistrés dans les comptes 70 à 76 qui sont respectivement produits techniques, recettes de production, production stockée, production immobilisée, récupération des prestations payées indument, subvention d'équilibre, subvention d'exploitation, etc.

- **la classe n°8 les comptes spéciaux ou statistiques**

Elle regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes 1 à 7 du cadre comptable. Il s'agit des engagements hors bilan.

Par ailleurs, il existe **la classe n°9** pour les comptes analytiques, prévue par le plan comptable CIPRES, qui enregistre les opérations relevant de la comptabilité analytique qui n'existe pas encore à la CNSS du Niger, mais il existe un projet pour sa mise en place.

➤ **La structure des comptes**

Le numéro de chacune des classes de comptes constitue le premier chiffre de tous les comptes de la classe considérée. Les numéros se lisent à partir de la gauche. Chaque compte peut lui-même se subdiviser en sous comptes. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous compte dont il constitue une subdivision. Le contenu des comptes ressort de leur intitulé.

Exemple : compte 4051110.1 : prestations familiales de l'Agence d'Arlit (4051=compte prestataire, 110=Agence d'Arlit, .1=gestion prestations familiales).

5.2.2 Procédure d'enregistrement des opérations comptables et financières

La passation des écritures se fait sur la base de trois sortes de pièces comptables (Ordre de recette (OR), Ordre de paiement (OP), Opérations diverses (OD) contenues dans une chemise, regroupant l'ensemble des opérations effectuées au cours d'une journée appelée "journée comptable".

Dans une journée comptable il peut exister des OR et OP, ayant déjà fait l'objet d'ordonnancement, accompagnés de leurs pièces justificatives. Aussi, il en existe le plus souvent des pièces justificatives représentant des recettes et des dépenses n'ayant pas fait l'objet d'ordonnancement et des opérations à caractère interne qu'il faille traiter.

Comme nous l'avons énoncé plus haut, la saisie de ces pièces se fait à partir d'un logiciel comptable conçu à cet effet.

5.2.2.1 Traitement de la journée comptable

La journée comptable est traitée par la section comptabilité générale. Cette préparation consiste à établir des demandes de régularisation d'Ordre de recette, les demandes de régularisation

d'Ordre de paiement et les pièces d'opérations diverses.

Elle permet de connaître au jour le jour la situation de trésorerie de la caisse principale, des centres de chèques postaux et des banques.

Aussi, il faut noter que la journée comptable est traitée normalement par décalage d'un jour c'est à dire la journée j-1 est traitée le jour J.

➤ **demande d'émission de régularisation (OR)**

C'est une lettre qui est adressée au nom du Mandataire Spécial à l'ordonnateur c'est à dire le Directeur Général, pour la prise en compte des recettes encaissées au cours de la journée.

En principe, toutes les opérations de paiement ou d'encaissement doivent faire l'objet d'un ordonnancement préalable avant leur exécution mais en pratique il est impossible d'attendre l'ordre du Directeur Général pour accepter les chèques, mandats ccp, virements bancaires, transferts de fonds, etc. en provenance des employeurs ou autres débiteurs.

Pour corriger ce vide juridique, il a été conçu des demandes d'émission d'OR de régularisation. Cette demande est établie suivant la procédure suivante :

Exemple : dans la journée comptable du 3 janvier 2011, il existe un encaissement en espèces des cotisations sociales aux guichets de la direction du recouvrement à Niamey et versées à la caisse principale de la CNSS le même jour d'un montant de 11 774 396 F CFA.

Traitement : il est établi une demande d'OR adressée au Directeur Général de la façon suivante :

J'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir émettre en mon encontre un ordre de recette sur le chapitre n°**570501.8/474.8** Pour un montant de : 11 774 396 **onze millions sept cent soixante-quatorze mille trois cent quatre-vingt-seize francs CFA.**

Représentant les cotisations sociales encaissées en espèces (voir brouillard et reçu de caisse en annexe) au cours de la journée du 3 janvier 2011.

Cette imputation s'explique de la manière suivante :

- le premier compte est débité par le crédit du second compte ;
- le compte 570501.8 est celui de la caisse principale ;
- le compte 474.8 est un compte d'attente prévu pour l'encaissement des cotisations avant

de les transférer dans les comptes cotisants. Ce compte est soldé en fin d'exercice par le crédit de compte cotisant 415.

- le brouillard de caisse est la liste de toutes les personnes physiques ou morales ayant versé de l'argent au cours de la journée ;
- le reçu atteste que le caissier principal a reçu le versement du montant total du brouillard.

Le brouillard et le reçu de caisse sont les documents justificatifs de cette opération.

➤ **demande d'émission OP de régularisation**

Tout comme le cas des OR, elle aussi est une lettre qui est adressée au nom du Mandataire Spécial à l'ordonnateur, pour la prise en charge des dépenses effectuées au cours de la journée.

De même que pour les encaissements, il est impossible d'attendre l'ordre du Directeur Général pour payer les prestations sociales à terme échu et d'autres dépenses comme les frais bancaires par exemple.

Après exécution, il est établi une demande d'émission d'OP de régularisation, selon la procédure suivante :

Exemple : il s'agit toujours de la journée comptable du 3 janvier 2011, dans la situation des dépenses techniques établie chaque jour par le service du contrôle budgétaire et trésorerie, il ressort qu'au niveau du guichet du siège qu'une somme de **69 750 F CFA** a été payée en espèces à titre de rentes.

Traitement : il est établi une demande d'OP adressée au Directeur Général de la façon suivante :

J'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir émettre en mon encontre un ordre de paiement sur le chapitre n°**4051502.2/570502.8** Pour un montant de : **69 750 F CFA soixante-neuf mille sept cent cinquante francs CFA.**

Représentant des AT/MP (rentes) payés en espèces au CP Nouveau Marché (voir situation des dépenses en annexe) au cours de la journée du 3 janvier 2011.

Notons que le compte 4051502.2 est un compte prestataire qui représente pour la CNSS un compte de dette car le plan comptable CIPRES dispose qu'à chaque trimestre (c'est-à-dire le

terme échu pour payer les prestations sociales) que les prestations sociales à payer fassent l'objet d'une émission qui consiste pour la CNSS de créer une dette sur elle-même au profit des assurés sociaux.

Par conséquent, en cas de règlement le compte est débité et la dette est ainsi diminuée ou soldée.

➤ **la pièce Opérations Diverses (OD)**

Elle est établie pour redresser une écriture comptable erronée ou pour constater une opération interne toujours sur la base des documents justificatifs. Elle est exclusivement signée par l'Agent comptable ou une personne déléguée.

Cependant, toutes les pièces comptables sauf les OD sont toujours revêtues de la signature du Directeur Général et celle de l'Agent comptable ou celle de leurs délégués. Une fois le traitement terminé, la journée comptable est transmise au chef de service comptabilité générale pour vérification et signature ayant eu mandat du Mandataire Spécial pour cette tâche. Après corrections et signatures la journée est retournée à la section pour la saisie.

5.2.3 Relation interne et externe de l'Agence comptable

Outre ses relations internes avec les centres de paiement, l'agence comptable entretient des relations de complémentarité en matière financière et comptable avec la Direction du Budget et des Investissements, de la Direction du Recouvrement des cotisations et en externe avec les banques, les CCP et le Trésor National.

5.2.3.1 La Direction du Budget et des Investissements (DBI)

La DBI est chargée de l'élaboration, du suivi et de l'exécution du budget et de la gestion du patrimoine de la CNSS.

5.2.3.2 La Direction du Recouvrement des Cotisations (DRC)

Elle est chargée :

- de la gestion administrative des employeurs et des travailleurs (affiliation et

immatriculation) et la mise à jour du fichier employeurs;

- de la gestion des comptes cotisants ;
- du recouvrement des cotisations ;
- du contrôle des employeurs.

5.2.4 Le traitement et l'imputation des charges

A la CNSS, il existe deux grandes catégories de charges, à savoir : les charges techniques et les charges de fonctionnement.

5.2.4.1 Le traitement des charges

Les charges techniques (d'exploitation normale), les charges de fonctionnement et les autres charges courantes sont enregistrées dans les comptes 60 à 69 conformément au plan comptable CIPRES:

- 60 charges techniques (PF, AT/MP, AP)
- 61 matières et fournitures consommées
- 62 transports consommés
- 63 autres services consommés
- 64 charges et pertes diverses
- 65 charges de personnel
- 66 impôts et taxes

Les charges rattachées à la gestion financière figurent dans le compte 67.

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles figurent dans le compte 68.

Le compte 69 enregistre les dotations aux amortissements et aux provisions.

Ainsi, après traitement, ces charges sont affectées aux différentes gestions distinguées par code.

Il s'agit des codes suivants:

- le code un (1) pour désigner la gestion 1 Prestations Familiales (PF) ;
- le code deux (2) pour la gestion 2 Accident de Travail et Maladie Professionnelle (AT/MP) ;
- le code trois (3) pour la gestion 3 Allocation des Pensions (AP) ;

- le code cinq (5) pour la gestion 5 Action Sanitaire et Sociale (ASS) ;
- le code six (6) pour la gestion 6 Immeuble de Rapport (IR) ;
- le code sept (7) pour la gestion 7 Organisation Administrative (OA) ;
- le code huit (8) pour la gestion 8 Fonds Communs (FC).

Les gestions 1, 2, 3, 5 et 7 sont liées car les deux dernières gestions sont financées par les trois premières tandis que les gestions 6 et 8 sont indépendantes.

5.2.4.1.1 Les charges techniques

Les charges techniques sont les charges liées au paiement des prestations sociales (prestations familiales, accident de travail/maladies professionnelles et les pensions).

Elles sont obtenues en cours d'exercice par les émissions provenant des cellules déconcentrées (les centres de paiement de Niamey, les Directions Régionales, les Agences et la DGA).

Les émissions consistent à évaluer les droits des bénéficiaires chaque trimestre qui représente l'échéance. Ces émissions ont une double signification pour la CNSS, à savoir :

- d'une part, elles constituent les principales charges car elles sont relatives à la mission même de la CNSS,
- d'autre part, elles représentent des dettes sur la CNSS au profit des attributaires (conjointe d'un assuré, l'assuré lui-même, survivants, etc.).

Les émissions sont comptabilisées de la manière suivante selon l'exemple ci-dessous:

Soit l'état suivant :

Tableau 8: Etat des prestations familiales émises

REPUBLICQUE DU NIGER						N°
CAISSE NATIONALE						
DE						Journée Comptable du : 08/08/2011
SECURITE SOCIALE						
AGENCE COMPTABLE						
STRUCTURE: Centre de paiement Rive Droite						
N° BE	DEBIT					CREDIT
	6011.1	6012.1	6013.1	6015.1	6016.1	4051504.1
	AP	AM	AF	I J	AFO	PF à payer Rive droite
504xxxxxxx	159 333	145 833	10 377 000	191 649	70 833	10 944 648
Totaux	159 333	145 833	10 377 000	191 649	70 833	10 944 648
Arrêter le présent état à la somme de : dix millions neuf cent quarante-quatre mille six cent quarante-huit (10 944 648) FCFA						
Le Chef service Comptabilité des Agences						

Source états financiers 2011

Cet état est comptabilisé de la manière suivante :

REPUBLICQUE DU NIGER CAISSE NATIONALE DE SECURITE SOCIALE B.P. : 255 NIAMEY			A CREDITER GESTION COMPTÉ N° <u>4051504.1</u>		N° D'ENREGISTREMENT DE L'OPERATION
A DEBITER GESTION COMPTÉ N° <u>60D.1</u>					
OPERATIONS DIVERSES					
JOURNEE COMPTABLE DU 08/08/2011					
LIBELLE DE L'OPERATION			DEBIT	CREDIT	
6011.1	Allocations Prénatales		159 333		
6012.1	Allocations Maternités		145 833		
6013.1	Allocations Familiales		10 377 000		
6015.1	Indemnités Journalières		191 649		
6016.1	Allocations aux Foyers		70 833		
	4051506.1 PF à Payer au CP Rive Droite			10 944 648	

Source états financiers 2011

5.2.4.1.2 Les charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement sont constituées au cours de l'exercice par les salaires et assimilées, les achats (produits pharmaceutiques, fourniture de bureau, etc.), les variations de stocks, les factures d'électricité et d'eau, les factures de téléphone, etc. Les variations de stocks sont calculées de la manière suivante :

- à la clôture de l'exercice, après avoir procédé à l'inventaire extra comptable c'est-à-dire au recollement physique des existants en stock, la variation des stocks qui est la différence de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice s'obtient par :

- **l'annulation des stocks initiaux comme suit :**

Libellés de l'opération	Débit	Crédit
6112.5 VARIATION STOCKS	23 484 527	
3216.5 STOCK PRODUITS PHARMACEUTIQUES		1 031 831
3222.5 STOCK PRODUITS D'ENTR & D'HYGIENE		7 378 621
3225.5 STOCK FOURNITURES DE BUREAU & INFORM		1 771 059
3227.5 STOCK IMPRIMES GENE & INFORMATIQUE		8 229 981
32284.5 STOCK PETIT MATERIEL MEDICAL		5 073 035
Annulation des stocks existants au 31/12/2010		

Source états financiers 2011

- **la constatation des stocks finaux est faite comme suit :**

Libellés de l'opération	Débit	Crédit
3216.5 STOCK PRODUITS PHARMACEUTIQUES	5 489 661	
3222.5 STOCK PRODUITS D'ENTR & D'HYGIENE	1 081 393	
3225.5 STOCK FOURNITURES DE BUREAU & INFORM	1 854 037	
3227.5 STOCK IMPRIMES GENE & INFORMATIQUE	5 117 879	
32284.5 STOCK PETIT MATERIEL MEDICAL	7 297 032	
6112.5 VARIATION STOCKS		20 840 002
Constatation des stocks restants au 31/12/2011		

Source états financiers 2011

Cependant, la même procédure de comptabilisation est appliquée pour la gestion sept (7) OA dans le cadre de la constatation de stockage ou déstockage des fournitures de bureau, des imprimés généraux, des consommables informatiques, etc. non consommées à la clôture des comptes.

D'une manière générale le solde du compte "variation des stocks" peut être créditeur ou débiteur. Dans les deux (2) cas, il figure dans le compte de résultat, comme compte correcteur, en plus ou moins des achats de l'exercice, du côté des charges.

5.2.4.1.3 Les autres charges

Ce sont :

- **les subventions d'équilibre**

Cette subvention est dite d'équilibre, puisqu'elle intervient seulement pour couvrir le déficit des gestions « Organisation Administrative (OA) et Action Sanitaire Sociale (AS) ».

Le déséquilibre ou déficit constaté, au niveau du fonctionnement des gestions OA et AS, est pris en charge ou financé par les ressources des cotisations sociales proportionnellement aux charges et produits de chaque régime (gestion ou branche technique). Les subventions d'équilibre sont appelées aussi participations des branches techniques à la gestion OA et AS

Elles sont déterminées dans un tableau de la manière suivante :

Tableau 9 : Calcul des subventions d'équilibre

DESIGNATIONS	TOTAL CHARGE	PF	AT/MP	AP	TOTAL
PRODUITS TECHNIQUES		10 089 073 286	2 092 033 023	12 280 860 594	24 461 966 903
CHARGES TECHNIQUES		1 399 358 035	454 883 352	5 125 101 739	6 979 343 126
TOTAUX		11 488 431 321	2 546 916 375	17 405 962 333	31 441 310 029
POURCENTAGES: %		36,54	8,10	55,36	100
PARTICIPATION OA	4 894 583 600	1 788 446 076	396 487 777	2 709 649 747	4 894 583 600
PARTICIPATION ASS	1 256 374 341	459 070 259	101 773 125	695 530 957	1 256 374 341
TOTAL PARTICIPATION	6 150 957 941	2 247 516 334	498 260 902	3 405 180 704	6 150 957 941

Source états financiers 2011

A la lecture de ce tableau nous constatons que :

- la gestion PF a subventionné la gestion OA à hauteur de 1 788 446 076 FCFA ;
- la gestion AT/MP a subventionné la gestion OA à hauteur de 396 487 777 FCFA ;
- la gestion AP a subventionné la gestion OA à hauteur de 2 709 649 747 FCFA ;
- la gestion PF a subventionné la gestion AS à hauteur de 459 070 259 FCFA ;
- la gestion AT/MP a subventionné la gestion AS à hauteur de 101 773 125 FCFA ;
- la gestion AP a subventionné la gestion AS à hauteur de 695 530 957 FCFA.

Ces subventions représentent les charges indirectes pour les trois gestions techniques.

- **les charges à payer**

Dès lors qu'il est constaté des dettes nettement précisées quant à leur objet, mais dont l'incertitude porte soit sur le montant, en l'absence de pièces justificatives fixant de manière définitive celui-ci, des charges à payer sont comptabilisées par les organismes.

Les organismes comptabilisent des « charges à payer » lorsque l'incertitude porte sur le montant (en l'absence de pièce le justifiant) ou sur l'échéance des prestations à payer. Une charge à payer doit toujours avoir une vocation à devenir irrévocable.

- **les amortissements et provisions**

Les amortissements sont constatés lors de l'inventaire à la clôture annuelle de l'exercice.

Les provisions sont évaluées à la clôture des comptes. Elles sont destinées à couvrir des risques et des charges, nettement précisées quant à leur objet, dont la réalisation est incertaine, mais que des événements survenus ou en cours rendent probables.

5.2.4.2 Imputation des charges aux coûts

Toutes les charges d'exploitations sont imputées aux coûts comme des charges directes car elles sont enregistrées directement dans les comptes de gestions considérées.

Les seules charges indirectes considérées sont les subventions d'équilibre ou participations des gestions (branches) techniques (PF, AT/MP et AP) aux gestions « organisation administrative et action sanitaire et sociale ».

5.2.5 Le traitement des produits

Les produits se rapportant à l'exercice normal et courant de l'organisme de prévoyance sociale et sont enregistrés dans les comptes 70 à 76.

A la CNSS, les comptes de produits suivants sont utilisés :

- **Compte 70** produits techniques : ils sont essentiellement constitués par les cotisations

(701), les majorations et pénalités de retard ainsi que les rachats de cotisations ;

- **Compte 71** Recettes de production : ce sont des recettes sur les consultations médicales des centres ‘‘médico – sociaux’’, sur vente de cartes pour les travailleurs indépendants et sur vente des produits des centres de promotion sociale ;
- **Compte 75** récupérations des prestations payées indûment ;
- Les produits découlant de la gestion financière figurent au **compte 77** ;
- Les produits résultant des opérations exceptionnelles sont enregistrées dans **le compte 78** ;
- **Le compte 79** concerne les reprises sur amortissements et provisions.

5.2.5.1 La détermination des produits techniques

Les produits techniques résultent des émissions des cotisations sociales qui permettent à la CNSS à terme échu de constituer des créances sur les employeurs en débitant les comptes cotisants des montants dus et en créditant les comptes de produits de chaque branche (PF, AT/MP, AP).

Exemple : soit l'état récapitulatif des bordereaux d'émissions de cotisations reçus à la comptabilité en provenance de la DRC au 31 décembre 2011:

Tableau 10 : Ventilation des cotisations sociales de l'exercice 2011

CAISSE NATIONALE DE SECURITE SOCIALE							
AGENCE COMPTABLE							
ETAT RECAPITULATIF DES EMISSIONS DES COTISATIONS ANNEE 2011							
MOIS	COTISATIONS			PENALITES			Total
	PF=8,4/20,65	T/MP=1,75/20,65	AP=10,5/20,65	PF	AT/MP	AP	
Janvier	3 920 368	816 743	4 900 460	12 777 064	2 661 888	15 971 330	41 047 854
Février	68 698 721	14 312 234	85 873 402	8 113 643	1 690 342	10 142 054	188 830 396
Mars	136 353 873	28 407 057	170 442 341	32 881 926	6 850 401	41 102 408	416 038 006
Avril	1 045 295 667	217 769 931	1 306 619 584	62 240 808	12 966 835	77 801 011	2 722 693 835
Mai	567 531 907	118 235 814	709 414 883	14 177 818	2 953 712	17 722 272	1 430 036 406
Juin	247 364 178	51 534 204	309 205 222	17 221 180	3 587 746	21 526 476	650 439 006
Juillet	1 231 645 584	256 592 830	1 539 556 980	43 200 395	9 000 082	54 000 493	3 133 996 364
Août	428 781 135	89 329 403	535 976 418	11 532 774	2 402 661	14 415 968	1 082 438 359
Septembre	191 896 667	39 978 472	239 870 834	48 512 695	10 106 811	60 640 868	591 006 347
Octobre	1 008 667 193	210 138 999	1 260 833 992	32 544 472	6 780 098	40 680 590	2 559 645 345
Novembre	458 664 083	95 555 017	573 330 103	10 422 318	2 171 316	13 027 897	1 153 170 734
Décembre	4 037 421 787	841 129 539	5 046 777 234	37 943 633	7 904 924	47 429 542	10 018 606 659
TOTAUX	9 426 241 163	1 963 800 242	11 782 801 454	331 568 726	69 076 818	414 460 908	23 987 949 311

Source états financiers 2011

Cet état est comptabilisé de la manière suivante :

Comptabilisation des cotisations

REPUBLIQUE DU NIGER		
CAISSE NATIONALE		
DE		
SECURITE SOCIALE		
B.P. : 255 NIAMEY		
A DEBITER		A CREDITER
GESTION		GESTION
COMPTE N° 41511.8		COMPTE N° 701.D
		N° D'ENREGISTREMENT DE L'OPERATION
OPERATIONS DIVERSES		
JOURNEE COMPTABLE DU		
30/12/2011		
	LIBELLE DE L'OPERATION	DEBIT
		CREDIT
41511.8	COTISANTS ORDINAIRES	23 987 949 311
701.1	COTISATIONS PF	9 426 241 163
701.2	COTISATIONS AT/MP	1 963 800 242
701.3	COTISATIONS AP	11 782 801 454
702.1	PENALITES PF	331 568 726
702.2	PENALITES AT/MP	69 076 818
702.3	PENALITES AP	414 460 908
EMISSIONS COTISATIONS 2011 SUIVANT ETAT DRC		
EN ANNEXE		
	TOTAL	23 987 949 311
		23 987 949 311
	NIAMEY, LE	
	L'AGENT COMPTABLE	

Source états financiers 2011

5.2.5.2 Les autres produits

Ils sont constitués par les loyers des immeubles de rapport, les intérêts créditeurs sur les placements au niveau du compte du Trésor National et des comptes bancaires, les dividendes sur les titres de participations.

5.2.6 Calcul des coûts et détermination des résultats par gestion

A la CNSS, les coûts et les résultats sont calculés par gestion dans des tableaux appelés « comptes de résultats » conformément au plan comptable **CIPRES**.

Les soldes des comptes de charges et des produits sont regroupés dans les balances par gestion après inventaire et avant détermination des résultats.

Les coûts complets et les résultats d'exploitation par gestion sont calculés dans des tableaux appelés « comptes de résultats comptables par gestion ».

5.2.5.3 Les comptes de résultats comptables (annexe 4, page 119)

L'objet du compte de résultat est d'étudier l'activité de l'entreprise ou de l'Organisme de sécurité Sociale. Il est destiné à mettre en évidence la variation de richesse, en faisant apparaître les

bénéfices et les pertes d'un exercice. La CNSS calcule des résultats pour toutes les gestions citées plus haut.

➤ **Processus d'élaboration des résultats comptables**

Les résultats comptables s'établissent au terme de l'exercice qui, en règle générale, correspond à l'année civile. Leurs productions nécessitent la réalisation des opérations comptables suivantes :

- tout d'abord un tableau à six (6) colonnes et plusieurs lignes en fonction du nombre de comptes est tracé dont :
 - la 1^{ère} colonne est réservée aux numéros des comptes de charges et produits ;
 - la 2^{ème} colonne est réservée aux intitulés des comptes de charges et produits ;
 - la 3^{ème} colonne est réservée aux montants débiteurs des comptes de charges de l'exercice en cours ;
 - la 4^{ème} colonne est réservée aux montants débiteurs des comptes de charges de l'exercice précédent ;
 - la 5^{ème} colonne est réservée aux montants créditeurs des comptes de produits de l'exercice en cours ;
 - la 6^{ème} colonne est réservée aux montants créditeurs des comptes de produits de l'exercice précédent.

➤ **La détermination du résultat de la période**

Le résultat de la période est la somme des résultats par gestion. Ce résultat représente celui de la comptabilité générale dont aucun rapprochement n'est effectué.

5.3 Critiques du système

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

Tableau 11 : Les forces et faiblesses du système actuel de calcul des coûts

Forces du système	Faiblesse du système
<p>-Le système actuel de calcul des coûts et résultats permet d'avoir des coûts et résultats par gestion.</p> <p>-les charges sont directement affectées dans les gestions concernées.</p> <p>-l'ensemble des fichiers de détermination des coûts a été modélisé sous le tableur Microsoft Excel et ne requiert pas de logiciel spécifique. Le système est simple et moins onéreux ;</p> <p>-les coûts de fonctionnement de l'organisation administrative et de l'action sanitaire et sociale sont mis en évidence.</p>	<p>-le système actuel ne respecte pas la procédure de la comptabilité analytique pour le traitement des charges ;</p> <p>-le découpage analytique actuel est un regroupement de plusieurs gestions (branches techniques) qui ne répondent pas aux principes de centres principaux et centres auxiliaires ;</p> <p>-les charges indirectes sont imputées aux coûts des gestions techniques sous forme de subvention ou participation ou financement à partir d'un calcul de proportionnalité ;</p> <p>-Il n'existe ni de clé de répartition ni d'unité d'œuvre dans l'imputation des coûts ;</p> <p>-Le traitement des fournitures de bureau, des fournitures, consommables et imprimés informatiques et des imprimés généraux non consommés à la clôture des comptes n'est pas adapté pour un organisme de sécurité.</p>

Source nous-mêmes

Conclusion partielle

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

- les charges directes (charges par gestion) ;
- les charges indirectes (la subvention ou la participation des gestions techniques au fonctionnement de l'organisation administrative et l'action sanitaire et sociale).

Le système actuel ne respecte pas la procédure de la comptabilité analytique pour le traitement des charges.

Le découpage analytique actuel est un regroupement de plusieurs gestions (branches techniques) qui ne répondent pas aux principes de centres principaux et centres auxiliaires. En outre, les charges indirectes sont imputées aux coûts des gestions techniques sous forme de subvention ou participation ou financement à partir d'un calcul de proportionnalité.

Au regard des insuffisances issues du système actuel, nous pouvons dire que ce système ne répond pas à la méthode du coût complet par conséquent la conception d'un système de coût basé sur les sections homogènes permettra de mieux appréhender le traitement des charges indirectes et de définir les centres de responsabilité. Nous aborderons donc dans le chapitre 6 la méthodologie de conception pour la détermination du coût complet des gestions techniques.

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

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

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

6.1 L'étude préliminaire

La Conférence Interafricaine de Prévoyance Sociale (CIPRES) a suggéré la mise en place d'un système de comptabilité analytique aux organismes de sécurité sociale, pour leurs permettre d'œuvrer dans le sens de contrôler l'évolution des coûts des prestations sociales, d'évaluer leur position de performance en matière de bonne gouvernance.

La création des sections est donc nécessaire pour le calcul des coûts mais dans la mesure où ce découpage est également la base d'une méthode de gestion, on essaie de faire correspondre chaque section à une division réelle de l'entreprise ou centre de responsabilité. Dans chaque section, on définit une unité de mesure de l'activité appelée unité d'œuvre par l'intermédiaire de laquelle on va imputer les charges de la section considérée aux coûts et prix de revient.

6.1.1 Choix de la méthode de calcul des coûts

Le fait de décider l'adoption d'un système de comptabilité analytique pose le problème du choix de la méthode. Ce choix ne s'exerce pas dans l'absolu, il doit tenir compte des caractéristiques de l'entreprise et de l'état dans lequel elle se trouve. Ainsi plusieurs points doivent être pris en considération, dont essentiellement dans un organisme de sécurité sociale :

- la nature de l'activité (mission) de l'organisme qui conduit vers une analyse,
- le type de partenaires (assurés sociaux, employeurs, etc.),
- et la taille de l'organisme fixe l'ampleur des besoins en matière de contrôle de l'activité et des coûts.

La méthode choisie est celle des sections homogènes qui 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 des prestations sociales (PF, AT/MP, AP) permettant l'amélioration des décisions de gestion. 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. Car, liée étroitement à l'organisation de l'entreprise, cette méthode permet un contrôle des différents centres d'analyse qui seront définis.

La première étape de cette méthode consiste en la répartition des charges indirectes entre les sections et la deuxième consiste en l'imputation des charges des sections aux coûts des prestations sociales. Plusieurs raisons sont à l'origine du choix de cette méthode.

6.1.2 Description du système de calcul des coûts à mettre en place

Sur la base du système d'exploitation que nous avons décrit dans le chapitre précédent, nous avons identifié relativement à la mission de la CNSS une (1) Direction Technique appuyée par une (1) Direction Générale et six (6) Directions Centrales. Toutes ces Directions sont appuyées par des services déconcentrés. Il s'agit de : sept (7) Directions Régionales, deux (2) Agences et une Antenne à l'intérieur du pays et cinq (5) Centres de Paiement à Niamey.

Aussi, la Direction Technique est subdivisée en trois sous directions représentant les fonctions principales ou centres de calcul de coûts à savoir :

- Prestations Familiales (PF),
- Accident de Travail et Maladie Professionnelle (AT/MP),
- Allocations de Pension (AP).

Ainsi, la Direction Générale et les six (6) directions centrales représentent l'Administration et la Direction Sociale.

6.1.2.1 Au niveau de l'Administration

Situé en amont et en aval du processus, l'Administration vient appuyer la Direction Technique dans sa mission de protection sociale. Sept (4) Directions constituent l'administration, elles sont :

- la Direction Générale y comprises toutes les structures qui lui sont directement rattachées conformément à l'organigramme ;
- l'Agence Comptable (AC) ;
- la Direction du Budget et de l'Investissement (DBI) ;
- et la Direction des Ressources Humaines (DRH).

Les charges de ces directions sont rattachées à la division « Administration ».

6.1.2.2 Les Directions Techniques

En matière de protection sociale représentant la mission principale de la CNSS, il s'agit d'abord de la Direction de la Gestion des Assurés (DGA). Elle est chargée d'animer l'activité de sécurité sociale de la CNSS en ce qui concerne la gestion des droits des assurés qui y sont immatriculés. La DGA comporte trois sous directions dirigées par un Directeur, Ce sont :

- Prestations Familiales (PF),
- Accident de Travail et Maladie Professionnelle (AT/MP),
- Allocations de Pension (AP).

Ces trois sous directions constitueront les centres principaux du système de la méthode des sections homogènes à mettre en place.

Le Directeur Technique est appuyé par un secrétariat et du personnel de service considéré comme faisant parti de l'administration.

Ensuite, la Direction du Recouvrement des cotisations et du contentieux qui est chargée de la collecte de cotisations auprès des employeurs affiliés à la CNSS du Niger.

La troisième Direction Technique concerne l'action sanitaire et sociale qui est une activité parallèle à caractère social, il s'agit, de la Direction de l'Action Sanitaire et Sociale (DASS).

6.1.2.3 Les Autres Directions

La Direction de l'informatique et de la Statistique gère les outils du système d'information de la CNSS. Ainsi, compte tenu de la taille de la CNSS et de son avancement sur le plan de la

technologie de l'information et de la communication, nous avons proposé d'ériger la DIS en centre de coûts.

Ainsi, les centres d'analyses des coûts se présentent comme suit dans le tableau ci-dessous.

Tableau 12: répartition primaire

Eléments	Centres Auxiliaires				Centres Principaux		
	Administration	DASS	DIS	DRC	PF	AT/MP	AP
Fournitures de bureau							

Source nous-mêmes

6.1.2.4 Les services déconcentrés

Les services déconcentrés qui viennent en appui à la Direction Générale dans l'accomplissement de sa mission sont :

- les Agences et Directions Régionales qui sont essentiellement chargées :
 - de la réception et de l'étude des dossiers des assurés ;
 - du décompte et du contrôle des prestations à court terme ;
 - du paiement des prestations au profit des bénéficiaires ;
 - du contrôle employeur ;
 - et du recouvrement des cotisations.
- Les centres de paiement qui sont chargés exclusivement des paiements des prestations sociales.

6.1.2.5 Les charges

Les charges de la CNSS peuvent être classées selon trois critères. Il s'agit du classement par nature (comptabilité générale) dont le but est de produire des états financiers annuels respectant le cadre réglementaire du droit comptable de la CIPRES. Le classement est effectué en charges techniques, directes et indirectes. Nous nous intéresserons au classement en charges directes et indirectes et au classement en charges techniques afin de proposer des méthodes de traitements.

6.1.2.5.1 Classement des charges directes et indirectes

A la CNSS les charges directes peuvent être de deux types, les charges directes de fonctionnement consommées par chaque direction et dont l'Agence Comptable et la Direction du Budget et des Investissements permettent d'identifier l'affectation. Ce sont :

- les imprimés généraux et informatiques ;
- les fournitures de bureau ;
- les consommables informatiques ;
- les secours servis par l'organisme ;
- les produits pharmaceutiques ;
- les fournitures de laboratoire et radiologie ;
- les provisions sur créances douteuses (cotisants et autres) ;
- les provisions sur titres de participation ;
- les achats de carburant et lubrifiant ;
- les salaires et accessoires ;
- les achats de petits matériels médicaux;
- les frais de formation;
- les charges d'entretien;
- la documentation ;
- les frais de téléphone ;
- les frais de mission ;
- les frais de réception;
- les frais de transport ;
- les frais bancaires ;
- les frais d'assurance ;
- les dotations aux amortissements des matériels et mobiliers de bureaux ;
- etc.

Et les charges techniques qui sont :

- les charges techniques « Prestations Familiales »,
- les charges techniques « Accident de Travail et Maladie Professionnelle »,
- les charges techniques « Allocations de Pension ».

Les charges indirectes sont celles communes à toutes les Directions, les charges communes de la Direction Technique et les charges de la Direction Générale.

Les charges communes à toutes les Directions sont :

- les impôts et taxes ;
- l'électricité ;
- l'eau ;
- les honoraires ;
- les dotations aux amortissements des bâtiments administratifs et autres installations communes ;
- l'entretien et réparation immeuble Rapport ;
- l'entretien et réparation logements sociaux ;
- les autres primes d'assurances ;
- les pénalités diverses ;
- les taxes foncières et autres impôts ;
- les droits de timbres et d'enregistrement ;
- les autres charges exceptionnelles sur opération de gestion ;
- la dotation aux amortissements immeuble de rapports ;
- Dotation aux provisions des titres de participations.

Les charges communes à la Direction Technique sont composées d'une part des salaires et accessoires et des charges sociales du Directeur Technique, du secrétaire et du personnel de service qui sert dans les trois sous directions. Elles sont incluses dans la division « administration ».

Les charges de la Direction Générale sont les charges directes consommées par la Direction Générale. Elles sont aussi incluses dans la division « Administration ».

6.1.2.5.2 Classement des charges techniques

L'évaluation des charges techniques des sous directions (PF, AT/MP et AP) nécessite une bonne organisation des services concernés. Par conséquent, les acteurs chargés des émissions des

prestations doivent être rigoureux dans l'exécution de leur tâche. Ceci permettra à la CNSS de ne comptabiliser que les charges techniques réelles de la période concernée.

La CNSS a développé une application pour chaque branche technique. Pour faciliter le regroupement des charges techniques, le service comptabilité des agences doit avoir accès à toutes les applications en mode consultation par une interface qui sera conçue à cet effet.

6.1.2.6 Le traitement des charges

Le traitement des charges nécessite :

- la rédaction d'un manuel des procédures de la Comptabilité Analytique ;
- l'adaptation du logiciel suivi budgétaire en créant des rubriques analytiques qui seront renseignés au fur et à mesure ;
- l'élaboration d'un plan comptable analytique à partir de la classe "9" réservée par le plan comptable général de la Cipres ;
- le choix et la détermination des clés de répartition.

Ensuite, suivra la répartition primaire et la répartition secondaire.

6.1.2.6.1 La rédaction des procédures de la comptabilité analytique

Les procédures et l'organisation de tout système comptable doivent être décrites et mises à jour régulièrement par les Programmes informatiques, afin de faciliter la compréhension du système comptable et la réalisation des contrôles.

Ainsi, pour la mise en œuvre du système de la comptable analytique et pour son bon fonctionnement, l'élaboration de manuel de procédures de gestion est requise. Il mettra en évidence le mode opératoire (le profil des acteurs, l'organisation des tâches, le traitement des données, etc.) et fixera les responsabilités des acteurs du système.

6.1.2.6.2 Le logiciel suivi budgétaire

Le logiciel suivi budgétaire utilisé par la CNSS pour l'exécution et le suivi de son budget doit être mis à jour pour permettre la centralisation des coûts par Direction, sous-direction ou service.

Pour ce faire, la DBI doit confectionner des états appropriés pour l'expression des besoins internes de biens et services. Ces états doivent permettre de saisir le maximum d'informations dans le logiciel suivi budgétaire.

Dans la phase de l'exécution budgétaire, l'application porte automatiquement l'imputation analytique sur les pièces achats et factures, paie et prestations de service avant leur enregistrement à la comptabilité.

Le responsable de la comptabilité de gestion vérifie tous les enregistrements de la période effectués dans les sections analytiques. Il fait le retraitement des charges affectées avant la répartition des charges indirectes dans les centres d'analyses (répartition primaire) et le reversement des coûts des centres de structures dans les centres principaux (répartition secondaire) à l'aide des clés de répartition. La balance analytique exportée en format Microsoft Excel ou les tableaux centralisés par l'application au moment de l'exécution budgétaire peuvent servir de support.

Nous résumons nos propos dans le tableau ci-dessous de centralisation des charges dans les centres.

Tableau 13: Centralisation des charges de fonctionnement dans les centres

Eléments	Centres de structures				Centres principaux		
	<i>Administration</i>	<i>DASS</i>	<i>DIS</i>	<i>DRC</i>	<i>PF</i>	<i>AT/MP</i>	<i>AP</i>
Fourniture de bureau
Carburant
Formation
Frais de mission
Réception
Transport
Frais bancaire
Assurance
Documentation
Allocations familiales							
Allocations prénatales							
Allocations de maternités							
.....							
Indemnités journalières							
Allocations d'incapacité							
Rentes aux assurés							
Pensions vieillesse normale et anticipée							
Allocations de vieillesse							
Pensions d'invalidité							
Pensions de survivants							
.....
Total général

Source nous-mêmes

La gestion budgétaire clarifie l'affectation des charges, en précisant le consommateur effectif de la charge comme le présente la balance analytique ci-dessus :

Tableau 14 : La balance analytique

PLAN COMPTABLE ANALYTIQUE		PLAN COMPTABLE GENERAL		Montant
Comptes	Intitulés	Comptes	Intitulés	
96053	les produits alimentaires	6053	les produits pharmaceutiques	
9610225	les fournitures de bureau	610225	les fournitures de bureau	
.....
Gestion5	DASS			
96053.5	les produits alimentaires	6053.5	les produits pharmaceutiques	
9610225.5	les fournitures de bureau	610225.5	les fournitures de bureau	
.....
900Adm.7	Administration			
96053.7	les produits alimentaires	6053.7	les produits pharmaceutiques	
9610225.7	les fournitures de bureau	610225.7	les fournitures de bureau	
.....
900Dis.7	DIS			
9610225.7	les fournitures de bureau	610225.7	les fournitures de bureau	
.....
900DRC.7	DRC			
9610225.7	les fournitures de bureau	610225.7	les fournitures de bureau	
.....
901PF.1	PF			
96011.1	Allocations prénatales	6011.1	Allocations prénatales	.....
96013.1	Allocations familiales	6013.1	Allocations familiales	.....
.....
902AT.2	AT/MP			
960211.2	Indemnités journalières	60211.2	Indemnités journalières	.....
960212.2	Allocations d'incapacité	60212.2	Allocations d'incapacité	.....
.....
902AP.3	AP			
96031.3	Pensions vieillesse normale	6031.3	Pensions vieillesse normale	.....
96032.3	Allocations de vieillesse	6032.3	Allocations de vieillesse	.....
.....
90xxxx.x	.....	6xxxx.x	.....	.....
.....
.....
Total général				

Source nous-mêmes sur inspiration des états analytique Logiciel SAARI

Les deux tableaux facilitent les recueils des informations et permettent les corrections et ajustements nécessaires avant le calcul des coûts des centres et leur répartition dans les centres de structure et les centres principaux.

6.1.2.6.3 Le plan comptable analytique

Les sections analytiques créées seront utilisées conformément au plan comptable général « CIPRES » au niveau des services de la comptabilité générale et du contrôle budgétaire pour l'enregistrement et le traitement des charges. Le plan comptable des comptes de charge de la comptabilité générale « Cipres » sera maintenu mais des rubriques réciproques seront utilisées pour la codification des charges des sections en précédant les comptes de charges du chiffre « 9 ».

Aussi, les applications informatiques (logiciels) de comptabilité générale et du suivi budgétaire doivent être adaptées en y intégrant les sections analytiques.

Répartis en centres d'analyse, le plan des comptes et la nomenclature des autres sections analytiques seront utilisés pour l'imputation des charges par nature qu'ils consomment (voir annexe 2 page 117).

6.1.2.6.4 Les clés de répartition

Les clés de répartition à déterminer sont :

- les clés de répartition des charges de l'administration ;
- les clés de répartition de la DASS ;
- les clés de répartition de la DRC ;
- les clés de répartition de la DIS ;
- les clés de répartition des coûts des centres de structure dans les centres principaux.

6.1.2.6.4.1 Les clés de répartition des charges de la Direction Générale

Dans cette étude nous avons regroupé la Direction Générale et d'autres directions centrales comme un centre de coût appelé « administration », ainsi, nous proposons de répartir le coût total de l'administration entre les centres d'analyse proportionnellement à la masse salariale du centre. Cette répartition respecte l'équité entre les responsabilités assumées.

6.1.2.6.4.2 Les clés de répartition des charges communes

Les charges communes à tous les centres d'analyse sont :

- les impôts et taxes ;
- l'électricité ;
- l'eau ;
- les honoraires ;
- dotations aux amortissements (bâtiments et installation).
- l'entretien et réparation immeuble Rapport ;
- l'entretien et réparation logements sociaux ;
- les autres primes d'assurances ;
- les pénalités diverses ;
- les taxes foncières et autres impôts ;
- les droits de timbres et d'enregistrement ;
- les autres charges exceptionnelles sur opération de gestion ;
- la dotation aux amortissements immeuble de rapports ;
- et la dotation aux provisions des titres de participations.

Ainsi les impôts et taxes sont répartis proportionnellement au total des charges directes consommées par les centres d'analyse. L'électricité est répartie proportionnellement à la puissance des appareils utilisés par les centres d'analyse. L'eau est répartie proportionnellement à l'effectif des centres d'analyse. Les honoraires sont répartis proportionnellement au nombre de dossiers traités pour le compte du centre d'analyse. Les dotations aux amortissements (bâtiments et installation) sont réparties proportionnellement aux surfaces occupées.

Les charges d'entretien sont réparties proportionnellement à la surface occupée. Les autres charges se rapportant à la gestion des immeubles de rapports sont répartis proportionnellement aux charges des branches techniques.

6.1.2.6.4.3 Les clés de répartitions des coûts des centres de structures

Les clés de répartition permettent d'imputer les charges indirectes aux centres. Cet ainsi que :

- les coûts de l'Administration sont répartis dans les centres d'analyse proportionnellement au montant des charges techniques et aux produits techniques.
- les coûts de la DASS sont répartis dans les centres d'analyse proportionnellement à leur montant ;

- les coûts de la DRC sont répartis dans les centres d'analyse proportionnellement au montant des cotisations recouvré pour chaque branche technique ;
- les coûts de la DIS sont répartis dans les centres d'analyse proportionnellement au nombre des attributaires émis par branche technique ;

6.1.2.7 La répartition primaire

La répartition primaire des charges se fait en deux étapes. Elle consiste d'une part à affecter les charges directes sur la base des documents justificatifs dans les centres d'analyse. En effet sur chaque pièce, l'imputation analytique effectuée permettra aux comptables de faire l'enregistrement. Ce sont :

- les ordres de paiement (OP),
- les factures fournisseurs,
- et les autres opérations.

La réussite d'une telle opération nécessite le choix d'un logiciel adapté. La CNSS a le choix soit de concevoir un nouveau logiciel soit adapté le logiciel actuel (compta) avec une interface analytique. Sinon nous proposons l'achat d'un logiciel sage saari pour la prise en charge de la comptabilité analytique.

Et d'autre part, les charges indirectes sont imputées dans les centres d'analyse grâce aux clés de répartition. Après cette opération les coûts des centres sont calculés. Les coûts obtenus par centre représentent les totaux primaires.

6.1.2.8 La répartition secondaire

La répartition secondaire est faite sur la base des clés de répartition. En effet, en l'absence d'informations fiables nous proposons les clés de répartitions ci-après.

Tableau 15: Répartition secondaire

Eléments	Centres auxiliaires				Centres Principaux		
	<i>Administration</i>	<i>DASS</i>	<i>DIS</i>	<i>DRC</i>	<i>PF</i>	<i>AT/MP</i>	<i>AP</i>
Totaux répartition primaire
Répartition secondaire							
<i>Administration</i>							
<i>DASS</i>							
<i>DIS</i>							
<i>DRC</i>							
Totaux secondaire				

Source nous-mêmes

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

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

6.2 La conception du modèle de calcul des coûts complets à la CNSS

La mise en place de la méthode des coûts complets se déroulera en six phases comme nous l'avons vue dans la partie théorique de cette étude. Nous prendrons les informations financière de 2011 qui ont fait l'objet de validation par le Conseil d'administration. Ainsi, les différentes phases de la mise en place sont :

- la détermination des centres d'analyse des coûts;
- le recueil des informations;
- le traitement des charges;
- le calcul des coûts des centres;
- la collaboration des clés de répartition;
- la détermination des coûts complets et des résultats analytiques.

6.2.1 La détermination des centres d'analyse

Nous avons deux types de centres, à savoir :

- les centres de structure (centres auxiliaires),
- et les centres principaux.

6.2.1.1 Les centres de structures

Nous avons déterminés les centres de structures en fonction de l'organigramme fonctionnel de la CNSS suivant les deux tableaux ci-après :

Tableau 16 : Récapitulatif des structures directement rattachées à la DG

Direction Générale							
Conseiller juridique	Conseiller Financier	Médecin Conseil	Conseiller Technique	CIAI		Cellule Communication	
				Contrôles Généraux	Audit interne	Département qualité	Département communication

Source nous-mêmes inspiré du rapport d'activité 2011 CNSS

Tableau 17 : Récapitulatif des structures directement rattachées au SG

Secrétariat Général														
service prévention	service doc	5 CPN	7 DR	2 Agences	1 Antenne	AC	DRH	DRC	DBI	DGA			DASS	DIS
										PF	AT/MP	AP		

Source nous-mêmes inspiré du rapport d'activité 2011 CNSS

A partir de ces tableaux, nous avons procéder à la classification suivante :

- division "Administration" (centre de coûts) :
 - la DG ;
 - les conseillers (juridique, financier, technique) et le médecin conseil ;
 - la CIAI ;
 - la Cellule Communication ;
 - le service prévention ;

- le service documentation ;
 - les cinq (5) centres de paiement à Niamey(CPN) ;
 - les sept (7) directions régionales, les deux (2) agences et l'antenne ;
 - l'AC ;
 - la DRH ;
 - le DT et le personnel commun aux trois sous Directions à la DGA ;
 - la DBI.
- division technique prestations Familiales (centre de coût)
 - division technique AT/MP (centre de coûts)
 - division technique AP (centre de coûts)
 - division technique cotisations sociales DRC (centre de profit)
 - division informatique ;
 - division technique Action Sanitaire et Sociale (DASS) (centre de profit).

6.2.1.2 Les centres principaux

Les centres principaux sont :

- les prestations familiales,
- les accidents de travail et maladie professionnelle,
- les allocations de pensions.

Ils serviront aux calculs des coûts complets et la détermination des résultats analytiques. Nous pouvons restructurer les centres d'analyse des coûts comme suit.

Tableau 18: centres d'analyse de la CNSS (en milliers de francs cfa)

Eléments	Centres Auxiliaires				Centres Principaux		
	Administration	DASS	DIS	DRC	PF	AT/MP	AP
Charges directes	3 775 197	1 307 349	57 436	104 659	1 639 084	501 135	5 189 048
Charges indirectes	1 073 844	0	10 152	31 640	4 333	2 101	5 733
Total Répartition primaire	4 849 041	1 307 349	67 588	136 299	1 643 417	503 236	5 194 781

Source nous-mêmes inspiré des états financiers exercice 2011

6.2.2 Le recueil des informations

Sur la base du traitement des charges par l'AC (logiciel « Compta » adapté à la CAGE), les charges directes sont directement imputées dans les centres, les charges indirectes sont fournies par la balance analytique en fonction du plan analytique prévu à cet effet. Ainsi, nous proposerons en annexe 2, le plan analytique et dans les tableaux ci-dessous la balance analytique et la répartition des charges directes et indirectes.

Tableau 19: La balance analytique charges directes (en milliers de francs cfa)

BALANCE ANALYTIQUE		Montant en milliers
Comptes	Intitulés	Exercice 2011
907Adm	Administration	3 775 197
905Dass	DASS	1 307 349
907Dis	DIS	57 436
907Drc	DRC	104 659
901PF	PF	1 639 084
902AT	AT/MP	501 136
903AP	AP	5 189 048
Total général	Charges directes	12 573 909

Source nous-mêmes sur inspiration des états analytiques Logiciel SAARI

Tableau 20: La balance analytique charges indirectes (en milliers de francs cfa)

BALANCE ANALYTIQUE		Montant en milliers
Comptes	Intitulés	Exercice
9665	les impôts et taxes	.....
961211	l'électricité	.....
961215	l'eau	.....
96344	Honoraires	.....
969111	dotations aux amortissements à répartir	.....
963311	Entretien et réparation immeuble Rapport	.....
963314	Entretien et réparation logements sociaux	.....
96418	Autres primes d'assurances	.....
96482	Pénalités diverses	.....
96652	Taxes foncières et autres impôts	.....
96654	Droits de timbres et d'enregistrement	.....
96818	Autres charges exceptionnelle sur opération de gestion	.....
69111	Dotation aux amortissements immeuble de rapport	.....
.....
	Charges Indirectes	
900Adm.7	administration	1 073 840
900Dass.5	DASS	-
900Dis.7	DIS	10 152
900Drc.7	DRC	31 639
901PF.1	PF	4 333
902AT.2	AT/MP	2 101
903AP.3	AP	5 732
	Total	1 127 797
900Adm.7	Coût administration	4 849 037
900Dass.5	Coût DASS	1 307 349
900Dis.7	Coût DIS	67 588
900Drc.7	Coût DRC	136 298
901PF.1	Coût PF	1 643 417
902AT.2	Coût AT/MP	503 236
903AP.3	Coût AP	5 194 780
90	Coût total	13 701 705

Source nous-mêmes sur inspiration des états analytique Logiciel SAARI

6.2.3 Elaboration des clés de répartitions

A défaut des statistiques nous permettant de déterminer avec précision les clés de répartition, nous proposons les éléments suivant dans le tableau ci-dessous.

Tableau 21: Les clés de répartitions

Eléments	Centres Auxiliaires				Centres Principaux		
	<i>Administration</i>	DASS	DIS	<i>DRC</i>	PF	AT/MP	AP
nombre d'attributaires ou bénéficiaires					59 835	1732	22443
surface occupée	-	-	-	-	-	-	-
nombre de bon de sorties	-	-	-	-	-	-	-
nombre de bon de travaux	-	-	-	-	-	-	-
Puissance des appareils	-	-	-	-	-	-	-
Masse salariale	-	-	-	-	-	-	-

Source nous-mêmes

Le recueil des données dans les centres d'analyse de la CNSS est présenté dans le tableau ci-dessous.

6.2.4 La répartition des charges

Sur la base des résultats obtenus nous avons procédé aux traitements des charges indirectes et aux calculs des coûts par centre (totaux primaires). Ainsi la répartition primaire et secondaire des charges sont faites dans le tableau ci-dessous.

Tableau 22: répartition des charges de l'exercice (en milliers)

Eléments	Centres Auxiliaires				Centres Principaux		
	Administration	DASS	DIS	DRC	PF	AT/MP	AP
Total charges directes	3 775 197	1 307 349	57 436	104 659	1 639 084	501 135	5 189 048
Charges indirectes	1 073 840		10 152	31 639	4 333	2 100	5 732
Impôts et taxes	52 829						
Electricité	78 531		10 002	7 005	2 523	1 500	1 400
Eau	28 575		150	400	500	200	185
Honoraire	16 863						
Dotation aux amortissements	427 547			24 234	1 310	400	4 147
Entretien et amort. Immeuble de rapport	347 393						
Dotation aux provisions des titres de participation	122 102						
.....							
.....							
Total Répartition primaire	4 849 037	1 307 349	67 588	136 298	1 643 417	503 235	5 194 780
<i>Administration</i>	-4 849 037	0	0	0	1 771 839	392 772	2 684 429
<i>DASS</i>	0	-1 307 349	0	0	477 705	105 895	723 748
<i>DIS</i>	0	0	-67 588	0	24 697	5 474	37 417
<i>DRC</i>	0	0	0	-136 298	49 804	11 040	75 455
Coût total	0	0	0	0	3 967 465	1 018 418	8 715 833
Unité d'œuvre(uo)					Nombre d'attributaire émis	Nombre d'attributaire émis	Nombre d'attributaire émis
NOMBRE UO					59 835	1 732	22 443
CUO					66 306,76	588 001,65	388354,20

Source nous-mêmes sur inspiration des états analytiques du logiciel SAARI

6.2.5 Le résultat analytique

Les résultats analytiques d'exploitation et global sont calculés grâce aux unités financières d'imputation dans le tableau suivant.

Tableau 23: compte de résultat analytique de l'exercice

Eléments	PF	AT/MP	AP
Produits techniques (cotisations, pénalité et autres produits techniques)	10 089 073	2 092 033	12 280 860
Coûts des Prestations Techniques	3 967 465	1 018 418	8 715 833
Résultats analytiques	6 121 608	1 073 615	3 565 027
Résultat Analytique Global		10 760 250	

Source nous-mêmes

6.2.6 Concordance entre le résultat de la comptabilité générale et le résultat analytique

La concordance entre le résultat de la comptabilité générale et celui de la comptabilité analytique est faite dans le tableau ci-dessous.

Tableau 24: Concordance entre le résultat de la comptabilité générale et le résultat analytique

éléments	DEBIT	CREDIT
Résultat analytique global (PF, AT/MP et AP)		10 760 250
Charges non incorporables (charges financières de la gestion des placements financiers)	0	
Produit exceptionnel (provenant des placements)		1 657 693
Produit exceptionnel (provenant de la DASS)		50 975
Produit exceptionnel (provenant de la gestion OA)		50 945
Produit exceptionnel (provenant des immeubles de rapports)		281 012
Résultat de la comptabilité générale	12 800 875	
TOTAL	12 800 875	12 800 875

Source nous-mêmes

6.3 La mise en œuvre du modèle

La mise en œuvre du modèle des coûts complets comprend la présentation du système conçu à la Direction Générale, l'installation du système, la mise en fonctionnement du système, les insuffisances du système et les mesures correctives.

6.3.1 La présentation du modèle à la Direction Générale

Cette étude que nous avons menée a fait l'objet d'un compte rendu succinct au Directeur Général de la CNSS. Le Directeur Général ayant compris l'importance et la pertinence du modèle nous a

exprimé ses encouragements. Cependant, le cadre dans lequel nous avons fait ce travail est purement académique.

6.3.2 Installation du coût complet des prestations sociales à la CNSS

Le processus logarithmique du logiciel saari est compatible à celui du modèle que nous avons conçu. Cependant, la Direction Générale a le choix soit d'instruire la DIS à concevoir une application de comptabilité analytique soit d'acheter un logiciel SAARI. Mais en attendant, le modèle peut être exploité sur fichier Microsoft Excel.

6.3.3 Le fonctionnement du système

Le système de comptabilité analytique peut démarrer en 2014. Et trois mois auront suffi à faire l'évaluation du modèle.

Ainsi les critères d'évaluation sont les suivantes :

- la capacité à calculer par trimestre les coûts des différentes divisions notamment le coût des prestations familiales, le coût des Accidents de Travail et Maladie Professionnelle, le coût des pensions et le coût total des prestations sociales,
- la capacité du système à identifier les causes des écarts entre les prévisions et les réalisations ;
- la capacité à permettre la réduction des coûts ;
- la capacité du système à déterminer les résultats trimestriels des prestations sociales.

6.3.4 Les insuffisances et mesures correctives

Les insuffisances et mesures correctives interviendront après quelques mois d'application. Les acteurs se chargeront de relever ses insuffisances et les présenter au responsable du système.

6.4 Recommandations

La méthode des coûts complets présente des avantages et des limites. Il est important de les citer avant de proposer des recommandations pour la bonne application et les perspectives d'avenir.

6.4.1 Avantages et limites du système basé sur les centres d'analyse

Le système analytique proposé dans ce mémoire repose sur le plan comptable général de la CNSS (plan comptable Cipres) et de son organisation actuelle. Le découpage en centres d'analyse présente de nombreux avantages mais aussi des limites. Nous les énumérons dans le tableau ci-dessous.

Tableau 25: Les avantages et limites du système basé sur les centres d'analyse

Avantages du système	Limites du système
<ul style="list-style-type: none"> - la connaissance du coût complet des prestations rendues ; - le suivi et le contrôle des charges liées à l'exploitation ; - la non dilution de responsabilité même en cas de délégation ; - les prestations de la période sont bien identifiées et leur résultat correspondant connu. Une analyse peut donc être faite sur l'évolution de leurs coûts. 	<ul style="list-style-type: none"> - tout changement apporté à la structure organisationnelle d'une entreprise engendre une mise à jour de tout le système donc des coûts supplémentaires ; - la démarche repose sur des procédés arbitraires, dès lors que le nombre de centres d'analyse et de prestations rendues est important ; - l'usage du coût complet en tant que normes prévisionnelles est délicat car aucune attention n'est accordée à la variabilité des charges.

Source nous-mêmes

6.4.2 Recommandations et perspectives

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

Tableau 26 : Les recommandations et perspectives de mise en œuvre du système

Recommandations	Perspectives
<ul style="list-style-type: none"> - la mise en place d'un « service de comptabilité analytique » pour le contrôle des enregistrements effectués au niveau de la comptabilité générale et garantir l'efficacité de tout le système de calcul des coûts (suivi des achats pour le fonctionnement de la CNSS, la gestion et le suivi des charges techniques des prestations sociales) ; - l'achat de deux (2) logiciels saari pour prendre en charge la gestion du système comptable général et celui de la comptabilité de gestion à mettre en place. la mise en réseau du système et des programmes, du système informatique et le réseau de communication en vue d'accélérer la sortie des informations trimestrielles ; - faire adhérer tous les responsables et le personnel ; - la formation continue du personnel pour une meilleure application du système ; - la mise en place d'un système de contrôle de gestion. 	<ul style="list-style-type: none"> - La comptabilité analytique et la gestion budgétaire sont liées. Le découpage en centres d'analyse qui permettra de définir le réseau et des niveaux de responsabilité doit être conçu par le système budgétaire. - La bonne gestion de la méthode des coûts complets doit assainir la gestion afin d'aboutir à la mise en place de la comptabilité par activité (ou méthode ABC) qui permettra l'élimination des coûts fictifs, des coûts cachés et rendra performant le management de la CNSS.

Source nous-mêmes

La mise en place de la méthode des coûts complets nécessite, la formation et l'adhésion du personnel. Elle prend en compte l'installation d'un système d'exploitation intégré et la gestion basée sur la performance donc axée sur le résultat. Et cette mise en place devrait être une étape devant aboutir à la comptabilité par activité.

Conclusion de la deuxième partie

La deuxième partie de notre étude, nous a permis de créer un lien entre la théorie et la pratique dans le cadre de la mise en place de la méthode des coûts complets. En effet, sur la base d'une description succincte de la CNSS, nous avons conçu le système de la comptabilité analytique de la CNSS avant de rappeler les forces et les faiblesses du système et les améliorations utiles pour l'avenir. Cette conception servira de support de base pour mener des réflexions plus poussées afin de l'améliorer et la mettre en place à la CNSS.

La mise en application de la comptabilité analytique de gestion par la méthode du coût complet au sein de la CNSS nous a permis de :

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

CONCLUSION GENERALE

La comptabilité analytique de gestion occupe une place prépondérante dans le système d'information de l'entreprise. A travers ses outils et ses méthodes de calculs des coûts, elle est un instrument de veille qui permet aux gestionnaires de gérer le présent et d'anticiper sur le futur. La détermination du coût des prestations de la CNSS par la méthode des coûts complets va favoriser la création des sections conformément à son organisation fonctionnelle. Ce qui nous a permis par la suite, à l'aide d'un système de calcul des coûts, l'obtention de la structure du coût des prestations rendues et du résultat analytique d'exploitation. Le coût complet par la méthode des centres d'analyse complète ainsi la comptabilité générale qui ne donne seulement qu'un résultat global. Les responsabilités sont situées et la continuité d'exploitation garantie par la maîtrise des conditions internes d'exploitation à tous les niveaux.

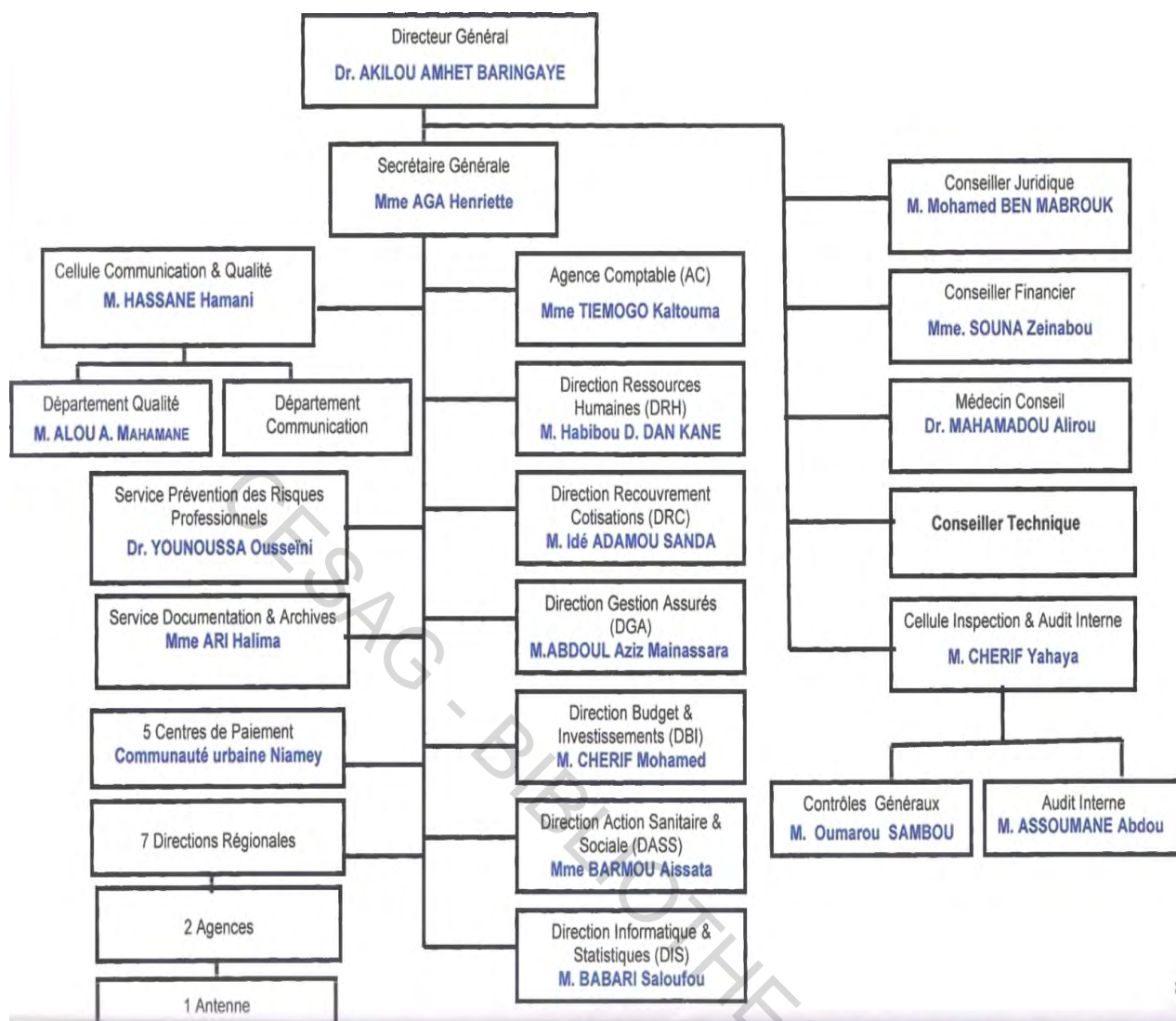
La méthode des coûts complets proposée à travers ce mémoire est un système intégré à la comptabilité générale. Cependant, elle connaît des limites telles qu'une redéfinition des centres d'analyse et des clés de répartition en cas de changements majeurs dans l'organisation administrative.

Les clés de répartition choisies et les tableaux proposés n'ont pas la prétention d'être exhaustifs ni parfaits. Ils permettent néanmoins de répondre aux attentes de la CNSS concernant la production d'informations fiables sur la détermination des charges techniques, des produits techniques et le calcul des coûts. En outre, la méthode des coûts complets doit être complétée par une gestion budgétaire efficace qui s'appuiera sur ces centres de responsabilités.

Cette mise en place doit être le début d'une bonne gestion, qui nous le souhaitons aboutira à la mise en place de la méthode de la comptabilité analytique par activité.

ANNEXES

ANNEXE 1 : Organigramme de CNSS en 2011



Source rapport d'activité CNSS 2011

ANNEXE 2 : Plan comptable analytique

PLAN COMPTABLE ANALYTIQUE		PLAN COMPTABLE GENERAL	
Comptes	Intitulés	Comptes	Intitulés
901PF	PF		
96011.1	Allocations Prénatales	6011.1	Allocations Prénatales
96012.1	Allocations De Maternité	6012.1	Allocations De Maternité
96013.1	Allocations Familiales	6013.1	Allocations Familiales
96015.1	Indemnités Journalières	6015.1	Indemnités Journalières
96016.1	Allocation au Foyer du Travailleur	6016.1	Allocation au Foyer du Travailleur
96011.1	Allocations Prénatales	6011.1	Allocations Prénatales
902AT/MP	AT/MP		
960211.2	Indemnités Journalières	60211.2	Indemnités Journalières
960212.2	Allocations d'incapacité	60212.2	Allocations d'incapacité
960213.2	Rentes Aux Assures	60213.2	Rentes Aux Assures
960214.2	Rentes Aux Survivants	60214.2	Rentes Aux Survivants
960215.2	Rachats De Rentes	60215.2	Rachats De Rentes
9602161.2	Frais d'analyse, Expertise & Soins	602161.2	Frais d'analyse, Expertise & Soins
9602162.2	Produits Pharmaceutiques	602162.2	Produits Pharmaceutiques
9602164.2	Frais de rééducation & Reclassement	602164.2	Frais de rééducation & Reclassement
9602165.2	Prothèse & Fourniture. de Fabrication	602165.2	Prothèse & Fourniture. de Fabrication
960217.2	Frais Transport & Séjour Victime	60217.2	Frais Transport & Séjour Victime
960219.2	Autre Charge Technique Des AT/MP	60219.2	Autre Charge Technique Des AT/MP
960222.2	Frais D'animation Et De Propagande	60222.2	Frais D'animation Et De Propagande
960223.2	Exposition Et Frais D'organisation.	60223.2	Exposition Et Frais D'organisation.
960224.2	Cours, Conférences et Projections.	60224.2	Cours, Conférences et Projections.
960229.2	Autre Charge Technique de la prévention	60229.2	Autre Charge Technique de la prévention
903AP	AT/MP		
96031.3	Pensions Vieillesse Normale et Anticipée	6031.3	Pensions Vieillesse Normale et Anticipée
96032.3	Allocations De Vieillesse	6032.3	Allocations De Vieillesse
96033.3	Pensions d'invalidité	6033.3	Pensions d'invalidité
96034.3	Pensions De Survivants	6034.3	Pensions De Survivants
96035.3	Allocations De Survivants	6035.3	Allocations De Survivants
960391.3	Remboursement Cotisations Sociales	60391.3	Remboursement Cotisations Sociales
960398.3	Autres Pensions Et Allocations	60398.3	Autres Pensions Et Allocations
907DASS	DASS		
96052.5	Secours Servis Par L'organisme	6052.5	Secours Servis Par L'organisme
96053.5	Produits Pharmaceutiques	6053.5	Produits Pharmaceutiques
96054.5	Fournitures Labo Et Radiologie	6054.5	Fournitures Labo Et Radiologie
96057.5	Dépenses de démonstration diététiques	6057.5	Dépenses de démonstration diététiques
96059.5	Autres Charges Techniques	6059.5	Autres Charges Techniques
961.5	Matières & Fournitures Consommées	61.5	Matières & Fournitures Consommées
9610211.5	Carburant Et Lubrifiants	610211.5	Carburant Et Lubrifiants

9610222.5	Produits d'hygiène Et Entretien	610222.5	Produits d'hygiène Et Entretien
9610223.5	Fournitures D'atelier Et De Labo	610223.5	Fournitures D'atelier Et De Labo
9610225.5	Fournitures de Bureau et Informatique	610225.5	Fournitures de Bureau et Informatique
9610227.5	Imprimés Généraux et Informatique	610227.5	Imprimés Généraux et Informatique
96112.5	Variation de stock de Fournitures	6112.5	Variation de stock de Fournitures
961211.5	Electricité	61211.5	Electricité
961212.5	Gaz	61212.5	Gaz
961215.5	Eau	61215.5	Eau
96123.5	Fourniture d'entretien & Petit Equipement	6123.5	Fourniture d'entretien & Petit Equipement
96125.5	Linge, Vêtements de Travail.	6125.5	Linge, Vêtements de Travail.
96126.5	Fourniture pour la Sécurité des Locaux	6126.5	Fourniture pour la Sécurité des Locaux
962.5	Transports Consommes	62.5	Transports Consommes
96211.5	Frais de Voyage & Déplacement du Personnel	6211.5	Frais de Voyage & Déplacement du Personnel
9625.5	Transports De Bien & Fourniture	625.5	Transports De Bien & Fourniture
9628.5	Autres Frais De Transports	628.5	Autres Frais De Transports
963.5	Autres Services Consommes	63.5	Autres Services Consommes
96301.5	Réceptions	6301.5	Réceptions
963021.5	Indemnités de Mission & Frais Séjour	63021.5	Indemnités de Mission & Frais Séjour
963310.5	Entretien & Réparation Immeuble CMS	63310.5	Entretien & Réparation Immeuble CMS
963321.5	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier Bureau	63321.5	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier Bureau
963322.5	Entretien & Réparation Matériel Informatique	63322.5	Entretien & Réparation Matériel Informatique
963323.5	Entretien & Réparation Matériel de Transport	63323.5	Entretien & Réparation Matériel de Transport
963324.5	Entretien & Réparation Matériel Technique et Sanitaire	63324.5	Entretien & Réparation Matériel Technique et Sanitaire
963325.5	Entretien & Réparation Matériel Technique	63325.5	Entretien & Réparation Matériel Technique
963329.5	Entretien & Réparation autres Matériel et Mobilier de bureau	63329.5	Entretien & Réparation autres Matériel et Mobilier de bureau
96351.5	Annonces Et Insertions	6351.5	Annonces Et Insertions
96353.5	Journaux, Catalogues, & Autres Documents	6353.5	Journaux, Catalogues, & Autres Documents
96357.5	Pourboires Et Dons Courants	6357.5	Pourboires Et Dons Courants
96361.5	Affranchissements	6361.5	Affranchissements
96363.5	Téléphones, Télégrammes, Téléx	6363.5	Téléphones, Télégrammes, Téléx
963822.5	Frais De Gardiennage	63822.5	Frais De Gardiennage
963812.5	Frais de Congrès, Colloques Séminaire & Conférence	63812.5	Frais de Congrès, Colloques Séminaire & Conférence
963823.5	Autres Services Rendus Par Tiers	63823.5	Autres Services Rendus Par Tiers
96384.5	Frais De Recrutements Du Personnel	6384.5	Frais De Recrutements Du Personnel
96386.5	Frais de formation du Personnel	6386.5	Frais de formation du Personnel
96413.5	Primes d'assurances Matériel de Transport	6413.5	Primes d'assurances Matériel de Transport
96448.5	Autres Subventions Accordées	6448.5	Autres Subventions Accordées
96491.5	Autres Charges et Pertes Diverses	6491.5	Autres Charges et Pertes Diverses
965.5	Frais De Personnel	65.5	Frais De Personnel
965110.5	Salaires De Base	65110.5	Salaires De Base
965111.5	Heures Supplémentaires	65111.5	Heures Supplémentaires
965112.5	Primes d'ancienneté	65112.5	Primes d'ancienneté
965116.5	Primes de contact avec le Public	65116.5	Primes de contact avec le Public

965117.5	Gratification fin d'exercice (13è mois)	65117.5	Gratification fin d'exercice (13è mois)
965118.5	Conges Payes.	65118.5	Conges Payes.
965119.5	Autres Primes & Gratification Diverses.	65119.5	Autres Primes & Gratification Diverses.
965121.5	Indemnités De Sujétions	65121.5	Indemnités De Sujétions
965123.5	Indemnités De Responsabilités.	65123.5	Indemnités De Responsabilités.
9651261.5	Indemnités de Logement Et Résidence	651261.5	Indemnités de Logement Et Résidence
9651271.5	Indemnités De Transport	651271.5	Indemnités De Transport
965181.5	Indemnités de préavis, Licenciement, Départ	65181.5	Indemnités de préavis, Licenciement, Départ
965182.5	Autres Indemnités	65182.5	Autres Indemnités
96551.5	Cotisations Prestations Familiales	6551.5	Cotisations Prestations Familiales
96552.5	Cotisations AT/MP	6552.5	Cotisations AT/MP
96553.5	Cotisations Assurance Vieillesse	6553.5	Cotisations Assurance Vieillesse
96558.5	Cotisations Autres Organismes Sociaux	6558.5	Cotisations Autres Organismes Sociaux
96571.5	Cotisations PF Fonctionnaires Détachés	6571.5	Cotisations PF Fonctionnaires Détachés
96572.5	Cotisations F. N. R	6572.5	Cotisations F. N. R
96573.5	Frais Médicaux Personnel.	6573.5	Frais Médicaux Personnel.
96575.5	Versements Aux Comités D'hygiène Et De Sécurité	6575.5	Versements aux Comités D'hygiène Et De Sécurité
96576.5	Versements au Comité d'établissement	6576.5	Versements au Comité d'établissement
96577.5	Bourse D'études	6577.5	Bourse d'études
9658.5	Autres Charges De Personnel.	658.5	Autres Charges De Personnel.
966.5	Impôts Et Taxes	66.5	Impôts Et Taxes
96654.5	Droits De Timbres & D'enregistrement	6654.5	Droits De Timbres & D'enregistrement
968.5	Charges Et Pertes Diverses	68.5	Charges Et Pertes Diverses
96815.5	Créances Devenues Irrécouvrables Au Cours De L'ex.	6815.5	Créances Devenues Irrécouvrables Au Cours De L'ex.
96818.5	Charges Sur Operations De Gestion	6818.5	Charges Sur Operations De Gestion
9685.5	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés	685.5	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés
969.5	Dotations aux Amortissements & Provision	69.5	Dotations aux Amortissements & Provision
969111.5	Dotation Aux Amortissements	69111.5	Dotation Aux Amortissements
907Adm	Administration		
9610211.7	Carburant et Lubrifiants	610211.7	Carburant Et Lubrifiants
9610222.7	Produits d'hygiène Et Entretien	610222.7	Produits d'hygiène Et Entretien
9610225.7	Fournitures de Bureau et Informatique	610225.7	Fournitures de Bureau et Informatique
9610227.7	Imprimés Généraux et Informatiques	610227.7	Imprimés Généraux et Informatiques
9610228.7	Autres Fournit Consommables	610228.7	Autres Fournit Consommables
96112.7	Variations des Stock de Fournitures Diverses	6112.7	Variations des Stock de Fournitures Diverses
961211.7	Electricité	61211.7	Electricité
961215.7	Eau	61215.7	Eau
96123.7	Fourniture d'entretien & Petit Equipement	6123.7	Fourniture d'entretien & Petit Equipement
96125.7	Linge, Vêtements de Travail.	6125.7	Linge, Vêtements de Travail.
96126.7	Fourniture pour la Sécurité des Locaux	6126.7	Fourniture pour la Sécurité des Locaux
96128.7	Autres Fournitures non Stockables	6128.7	Autres Fournitures non Stockables
962.7	Transports Consommés	62.7	Transports Consommés
96211.7	Frais de voyage & déplacement Personnel	6211.7	Frais de voyage & déplacement Personnel
96212.7	Frais de voyage & déplacement Administrateurs	6212.7	Frais de voyage & déplacement Administrateurs

9625.7	Transport de Biens & Fournitures	625.7	Transport de Biens & Fournitures
9628.7	Autres Frais de Transports	628.7	Autres Frais de Transports
96301.7	Réceptions	6301.7	Réceptions
963021.7	Indemnités de Mission & Frais Séjour	63021.7	Indemnités de Mission & Frais Séjour
963022.7	Indemnités de Mission &Frais Séjour des Administrateurs	63022.7	Indemnités de Mission &Frais Séjour des Administrateurs
96323.7	Loyers & Charges Locatives Immeuble	6323.7	Loyers & Charges Locatives Immeuble
963310.7	Entretien & Réparation Immeuble Administratif	63310.7	Entretien & Réparation Immeuble Administratif
963321.7	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier de Bureau.	63321.7	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier de Bureau.
963322.7	Entretien & Réparation Matériel Informatique	63322.7	Entretien & Réparation Matériel Informatique
963323.7	Entretien & Réparation Matériel de Transport	63323.7	Entretien & Réparation Matériel de Transport
963329.7	Entretien & Réparation Matériel d'autres Mat & Mobilier	63329.7	Entretien & Réparation Matériel d'autres Mat & Mobilier
96338.7	Autres Travaux d'entretien & réparation	6338.7	Autres Travaux d'entretien & réparation
96344.7	Honoraires	6344.7	Honoraires
96351.7	Annonces Et Insertions	6351.7	Annonces Et Insertions
96353.7	Journaux, Catalogue & Autres Documents.	6353.7	Journaux, Catalogue & Autres Documents.
96354.7	Publications	6354.7	Publications
96357.7	Pourboires Et Dons Courants	6357.7	Pourboires Et Dons Courants
96358.7	Autres dépenses Publiques	6358.7	Autres dépenses Publiques
96361.7	Affranchissements	6361.7	Affranchissements
96362.7	Frais de Mandatements.	6362.7	Frais de Mandatements.
96363.7	Téléphone, Télégramme, Télex, Fax	6363.7	Téléphone, Télégramme, Télex, Fax
96366.7	Redevances pour boîte postale	6366.7	Redevances pour boîte postale
96367.7	Lignes Spécialisées Informatiques	6367.7	Lignes Spécialisées Informatiques
96378.7	Autres Frais & Commissions Bancaires	6378.7	Autres Frais & Commissions Bancaires
963811.7	Cotisations d'autres Organismes	63811.7	Cotisations d'autres Organismes
963812.7	Frais de Congrès, Colloque, Séminaire & Conférence	63812.7	Frais de Congrès, Colloque, Séminaire & Conférence
963822.7	Frais De Gardiennage	63822.7	Frais De Gardiennage
963823.7	Autres services rendus par les tiers	63823.7	Autres services rendus par les tiers
96384.7	Frais de Recrutements du personnel	6384.7	Frais de Recrutements du personnel
96386.7	Frais de formation du personnel	6386.7	Frais de formation du personnel
96412.7	Primes d'assurances Vol	6412.7	Primes d'assurances Vol
96413.7	Primes d'assurances Matériel de Transport	6413.7	Primes d'assurances Matériel de Transport
96421.7	Jetons de Présence & Indemnités de Présidence	6421.7	Jetons de Présence & Indemnités de Présidence
96428.7	Autre Avantage Accorde Aux Administrateur.	6428.7	Autre Avantage Accorde Aux Administrateur.
96448.7	Autres Subventions Accordées	6448.7	Autres Subventions Accordées
96481.7	Amandes Diverses	6481.7	Amandes Diverses
96482.7	Pénalités Diverses	6482.7	Pénalités Diverses
96491.7	Autres Charges	6491.7	Autres Charges
965110.7	Salaires De Base	65110.7	Salaires De Base
965111.7	Heures Supplémentaires	65111.7	Heures Supplémentaires
965112.7	Primes d'ancienneté	65112.7	Primes d'ancienneté
965115.7	Prime de Contrôle & Recouvrement	65115.7	Prime de Contrôle & Recouvrement

965116.7	Prime de contact avec Le Public	65116.7	Prime de contact avec Le Public
965117.7	Gratification fin d'exercice (13è mois)	65117.7	Gratification fin d'exercice (13è mois)
965118.7	Conges Payes	65118.7	Conges Payes
965119.7	Autres Primes & Gratification diverses	65119.7	Autres Primes & Gratification diverses
965121.7	Indemnités de Sujétions	65121.7	Indemnités de Sujétions
965123.7	Indemnités de Responsabilités	65123.7	Indemnités de Responsabilités
9651261.7	Indemnités de Logement	651261.7	Indemnités de Logement
9651271.7	Indemnités de Transport	651271.7	Indemnités de Transport
965181.7	Indemnités de Préavis, Licenciement, Départ	65181.7	Indemnités de Préavis, Licenciement, Départ
965182.7	Autres Indemnités	65182.7	Autres Indemnités
96551.7	Cotisations Prestations Familiales	6551.7	Cotisations Prestations Familiales
96552.7	Cotisations AT/MP	6552.7	Cotisations AT/MP
96553.7	Cotisations Assurance Vieillesse	6553.7	Cotisations Assurance Vieillesse
96558.7	Cotisations Autres Organismes Sociaux	6558.7	Cotisations Autres Organismes Sociaux
96573.7	Frais Médicaux Personnel.	6573.7	Frais Médicaux Personnel.
96575.7	Versements Au Comité d'hygiène et de Sécurité	6575.7	Versements Au Comité d'hygiène et de Sécurité
96576.7	Versements Au Comité D'établissement	6576.7	Versements Au Comité D'établissement
96577.7	Bourse D'études	6577.7	Bourse D'études
9658.7	Autres Charges De Personnel.	658.7	Autres Charges De Personnel.
966.7	Impôts et Taxes	66.7	Impôts et Taxes
96652.7	Impôts Fonciers & Autres Locaux	6652.7	Impôts Fonciers & Autres Locaux
96654.7	Droits de Timbres & d'enregistrement	6654.7	Droits de Timbres & d'enregistrement
96658.7	Autres Impôts	6658.7	Autres Impôts
96715.7	Intérêts Bancaires	6715.7	Intérêts Bancaires
96815.7	Créances devenues Irrécouvrables	6815.7	Créances devenues Irrécouvrables
96818.7	Charges Sur Operations De Gestion	6818.7	Charges Sur Operations De Gestion
9685.7	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés	685.7	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés
969111.7	Dotation Aux Amortissements	69111.7	Dotation Aux Amortissements
907DRC	DRC		
9610211.7	Carburant et Lubrifiants	610211.7	Carburant Et Lubrifiants
9610222.7	Produits d'hygiène Et Entretien	610222.7	Produits d'hygiène Et Entretien
9610225.7	Fournitures de Bureau et Informatique	610225.7	Fournitures de Bureau et Informatique
9610228.7	Autres Fournit Consommables	610228.7	Autres Fournit Consommables
961211.7	Electricité	61211.7	Electricité
961215.7	Eau	61215.7	Eau
96126.7	Fourniture pour la Sécurité des Locaux	6126.7	Fourniture pour la Sécurité des Locaux
96128.7	Autres Fournitures non Stockables	6128.7	Autres Fournitures non Stockables
962.7	Transports Consommés	62.7	Transports Consommés
96211.7	Frais de voyage & déplacement Personnel	6211.7	Frais de voyage & déplacement Personnel
9625.7	Transport de Biens & Fournitures	625.7	Transport de Biens & Fournitures
9628.7	Autres Frais de Transports	628.7	Autres Frais de Transports
96301.7	Réceptions	6301.7	Réceptions
963021.7	Indemnités de Mission & Frais Séjour	63021.7	Indemnités de Mission & Frais Séjour

963310.7	Entretien & Réparation Immeuble Administratif	63310.7	Entretien & Réparation Immeuble Administratif
963321.7	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier de Bureau.	63321.7	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier de Bureau.
963322.7	Entretien & Réparation Matériel Informatique	63322.7	Entretien & Réparation Matériel Informatique
963323.7	Entretien & Réparation Matériel de Transport	63323.7	Entretien & Réparation Matériel de Transport
963329.7	Entretien & Réparation d'autres Mat & Mobilier	63329.7	Entretien & Réparation d'autres Mat & Mobilier
96338.7	Autres Travaux d'entretien & réparation	6338.7	Autres Travaux d'entretien & réparation
96344.7	Honoraires	6344.7	Honoraires
96351.7	Annonces Et Insertions	6351.7	Annonces Et Insertions
96353.7	Journaux, Catalogue & Autres Documents.	6353.7	Journaux, Catalogue & Autres Documents.
96354.7	Publications	6354.7	Publications
96363.7	Téléphone, Télégramme, Télex, Fax	6363.7	Téléphone, Télégramme, Télex, Fax
96367.7	Lignes Spécialisées Informatiques	6367.7	Lignes Spécialisées Informatiques
963812.7	Frais de Congrès, Colloque, Séminaire & Conférence	63812.7	Frais de Congrès, Colloque, Séminaire & Conférence
963822.7	Frais De Gardiennage	63822.7	Frais De Gardiennage
963823.7	Autres services rendus par les tiers	63823.7	Autres services rendus par les tiers
96384.7	Frais de Recrutements du personnel	6384.7	Frais de Recrutements du personnel
96386.7	Frais de formation du personnel	6386.7	Frais de formation du personnel
96412.7	Primes d'assurances Vol	6412.7	Primes d'assurances Vol
96413.7	Primes d'assurances Matériel de Transport	6413.7	Primes d'assurances Matériel de Transport
96448.7	Autres Subventions Accordées	6448.7	Autres Subventions Accordées
96482.7	Pénalités Diverses	6482.7	Pénalités Diverses
96491.7	Autres Charges	6491.7	Autres Charges
965110.7	Salaires De Base	65110.7	Salaires De Base
965111.7	Heures Supplémentaires.	65111.7	Heures Supplémentaires.
965112.7	Primes d'ancienneté	65112.7	Primes d'ancienneté
965115.7	Prime de Contrôle & Recouvrement	65115.7	Prime de Contrôle & Recouvrement
965116.7	Prime de contact avec Le Public	65116.7	Prime de contact avec Le Public
965117.7	Gratification fin d'exercice (13è mois)	65117.7	Gratification fin d'exercice (13è mois)
965118.7	Conges Payes.	65118.7	Conges Payes.
965119.7	Autres Primes & Gratification diverses	65119.7	Autres Primes & Gratification diverses
965121.7	Indemnités de Sujétions	65121.7	Indemnités de Sujétions
965123.7	Indemnités de Responsabilités.	65123.7	Indemnités de Responsabilités.
9651261.7	Indemnités de Logement	651261.7	Indemnités de Logement
9651271.7	Indemnités de Transport	651271.7	Indemnités de Transport
965181.7	Indemnités de Préavis, Licenciement, Départ	65181.7	Indemnités de Préavis, Licenciement, Départ
965182.7	Autres Indemnités	65182.7	Autres Indemnités
96551.7	Cotisations Prestations Familiales	6551.7	Cotisations Prestations Familiales
96552.7	Cotisations AT/MP	6552.7	Cotisations AT/MP
96553.7	Cotisations Assurance Vieillesse	6553.7	Cotisations Assurance Vieillesse
96558.7	Cotisations Autres Organismes Sociaux	6558.7	Cotisations Autres Organismes Sociaux
96573.7	Frais Médicaux Personnel	6573.7	Frais Médicaux Personnel
96575.7	Versements Au Comité d'hygiène et de Sécurité	6575.7	Versements Au Comité d'hygiène et de Sécurité
96576.7	Versements Au Comité D'établissement	6576.7	Versements Au Comité D'établissement

96577.7	Bourse D'études	6577.7	Bourse D'études
9658.7	Autres Charges De Personnel	658.7	Autres Charges De Personnel
9685.7	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés	685.7	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés
969111.7	Dotation Aux Amortissements	69111.7	Dotation Aux Amortissements
907DIS	DIS		
9610211.7	Carburant et Lubrifiants	610211.7	Carburant Et Lubrifiants
9610222.7	Produits d'hygiène Et Entretien	610222.7	Produits d'hygiène Et Entretien
9610225.7	Fournitures de Bureau et Informatique	610225.7	Fournitures de Bureau et Informatique
9610228.7	Autres Fournit Consommables	610228.7	Autres Fournit Consommables
961211.7	Electricité	61211.7	Electricité
961215.7	Eau	61215.7	Eau
96126.7	Fourniture pour la Sécurité des Locaux	6126.7	Fourniture pour la Sécurité des Locaux
96128.7	Autres Fournitures non Stockables	6128.7	Autres Fournitures non Stockables
962.7	Transports Consommés	62.7	Transports Consommés
96211.7	Frais de voyage & déplacement Personnel	6211.7	Frais de voyage & déplacement Personnel
9625.7	Transport de Biens & Fournitures	625.7	Transport de Biens & Fournitures
9628.7	Autres Frais de Transports	628.7	Autres Frais de Transports
96301.7	Réceptions	6301.7	Réceptions
963021.7	Indemnités de Mission & Frais Séjour	63021.7	Indemnités de Mission & Frais Séjour
963310.7	Entretien & Réparation Immeuble Administratif	63310.7	Entretien & Réparation Immeuble Administratif
963321.7	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier de Bureau.	63321.7	Entretien & Réparation Matériel et Mobilier de Bureau.
963322.7	Entretien & Réparation Matériel Informatique	63322.7	Entretien & Réparation Matériel Informatique
963323.7	Entretien & Réparation Matériel de Transport	63323.7	Entretien & Réparation Matériel de Transport
963329.7	Entretien & Réparation d'autres Mat & Mobilier	63329.7	Entretien & Réparation d'autres Mat & Mobilier
96338.7	Autres Travaux d'entretien & réparation	6338.7	Autres Travaux d'entretien & réparation
96344.7	Honoraires	6344.7	Honoraires
96351.7	Annonces Et Insertions	6351.7	Annonces Et Insertions
96353.7	Journaux, Catalogue & Autres Documents.	6353.7	Journaux, Catalogue & Autres Documents.
96354.7	Publications	6354.7	Publications
96363.7	Téléphone, Télégramme, Télex, Fax	6363.7	Téléphone, Télégramme, Télex, Fax
96367.7	Lignes Spécialisées Informatiques	6367.7	Lignes Spécialisées Informatiques
963812.7	Frais de Congrès, Colloque, Séminaire & Conférence	63812.7	Frais de Congrès, Colloque, Séminaire & Conférence
963822.7	Frais De Gardiennage	63822.7	Frais De Gardiennage
963823.7	Autres services rendus par les tiers	63823.7	Autres services rendus par les tiers
96384.7	Frais de Recrutements du personnel	6384.7	Frais de Recrutements du personnel
96386.7	Frais de formation du personnel	6386.7	Frais de formation du personnel
96412.7	Primes d'assurances Vol	6412.7	Primes d'assurances Vol
96413.7	Primes d'assurances Matériel de Transport	6413.7	Primes d'assurances Matériel de Transport
96448.7	Autres Subventions Accordées	6448.7	Autres Subventions Accordées
96482.7	Pénalités Diverses	6482.7	Pénalités Diverses
96491.7	Autres Charges	6491.7	Autres Charges
965110.7	Salaires De Base	65110.7	Salaires De Base
965111.7	Heures Supplémentaires.	65111.7	Heures Supplémentaires.

965112.7	Primes d'ancienneté	65112.7	Primes d'ancienneté
965115.7	Prime de Contrôle & Recouvrement	65115.7	Prime de Contrôle & Recouvrement
965116.7	Prime de contact avec Le Public	65116.7	Prime de contact avec Le Public
965117.7	Gratification fin d'exercice (13è mois)	65117.7	Gratification fin d'exercice (13è mois)
965118.7	Conges Payes.	65118.7	Conges Payes.
965119.7	Autres Primes & Gratification diverses	65119.7	Autres Primes & Gratification diverses
965121.7	Indemnités de Sujétions	65121.7	Indemnités de Sujétions
965123.7	Indemnités de Responsabilités.	65123.7	Indemnités de Responsabilités.
9651261.7	Indemnités de Logement	651261.7	Indemnités de Logement
9651271.7	Indemnités de Transport	651271.7	Indemnités de Transport
965181.7	Indemnités de Préavis, Licenciement, Départ	65181.7	Indemnités de Préavis, Licenciement, Départ
965182.7	Autres Indemnités	65182.7	Autres Indemnités
96551.7	Cotisations Prestations Familiales	6551.7	Cotisations Prestations Familiales
96552.7	Cotisations AT/MP	6552.7	Cotisations AT/MP
96553.7	Cotisations Assurance Vieillesse	6553.7	Cotisations Assurance Vieillesse
96558.7	Cotisations Autres Organismes Sociaux	6558.7	Cotisations Autres Organismes Sociaux
96573.7	Frais Médicaux Personnel	6573.7	Frais Médicaux Personnel
96575.7	Versements Au Comité d'hygiène et de Sécurité	6575.7	Versements Au Comité d'hygiène et de Sécurité
96576.7	Versements Au Comité D'établissement	6576.7	Versements Au Comité D'établissement
96577.7	Bourse D'études	6577.7	Bourse D'études
9658.7	Autres Charges De Personnel	658.7	Autres Charges De Personnel
9685.7	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés	685.7	Valeurs comptables nettes des éléments d'actif Cédés
969111.7	Dotation Aux Amortissements	69111.7	Dotation Aux Amortissements
	PF	70	
701.1	Cotisations sociales	701.1	Cotisations sociales
702.1	Majoration et pénalités de retard	702.1	Majoration et pénalités de retard
708.1	Autres produits techniques	708.1	Autres produits techniques
75111.1	Récupération allocations Prénatales payées indument	75111.1	Récupération allocations Prénatales payées indument
75112.1	Récupération allocations maternités payées indument	75112.1	Récupération allocations maternités payées indument
75113.1	Récupération allocations familiales payées indument	75113.1	Récupération allocations familiales payées indument
75115.1	Récupération indemnité journalière payée indument	75115.1	Récupération indemnité journalière payée indument
75116.1	Récupération allocations au foyer payées indument	75116.1	Récupération allocations au foyer payées indument
	AT/MP	70	
701.2	Cotisations	701.2	Cotisations
702.2	Majoration et pénalités de retard	702.2	Majoration & pénalités de retard
75213.2	Récupération rentes aux assurés (actifs) pf	75213.2	Récupération rentes aux assurés (actifs) pf
75214.2	Récupération rentes aux survivants	75214.2	Récupération rentes aux survivants
7818.2	Autres produits exceptionnels	7818.2	Autres produits exceptionnels
	AP	70	
701.3	Cotisations	701.3	Cotisations
702.3	Majoration et pénalités de retard	702.3	Majoration et pénalités de retard
75331.3	Récupération PVN payée indument	75331.3	Récupération PVN payée indument
75334.3	Récupération PSO&PSV payée indument	75334.3	Récupération PSO&PSV payée indument
7818.3	Autres produits exceptionnels	7818.3	Autres produits exceptionnels
	DASS	70	
7162.5	Participation usagers enseignement ménager	7162.5	Participation usagers enseignement ménager
7165.5	Participation usagers formation sanitaire	7165.5	Participation usagers formation sanitaire

7811.5	Débts & pénalités/ achats & vente	7811.5	Débts & pénalités/ achats & vente
7818.5	Autres produits exceptionnels	7818.5	Autres produits exceptionnels
785.5	Produits des cessions d'éléments d'actif	785.5	Produits des cessions d'éléments d'actif
79111.5	Reprises amort ² des immob.corp ² & incorporelles	79111.5	Reprises amort ² des immob.corp ² & incorporelles
79125.5	Reprises provision pour pertes et charges	79125.5	Reprises provision pour pertes et charges
	Administration	70	
7165.7	Produit des ventes cartes travailleurs indépendant	7165.7	Produit des ventes cartes travailleurs indépendant
7816.7	Dommages intérêts et intérêts de droits	7816.7	Dommages intérêts et intérêts de droits
7818.7	Autres produits exceptionnels	7818.7	Autres produits exceptionnels
785.7	VCN des éléments d'actif cédés	785.7	VCN des éléments d'actif cédés
787.7	Quote-part subvention d'investissement et d'équipement viré au compte résultat	787.7	Quote-part subvention d'investissement et d'équipement viré au compte résultat
79111.7	Reprise/amortissent des immobilisations corporelle & incorporelle	79111.7	Reprise/amortissent des immobilisations corporelle & incorporelle
79125.7	Reprises sur provision pour pertes & charges d'exploitation	79125.7	Reprises sur provision pour pertes & charges d'exploitation
.....
90	Coûts des centres		
907Adm	Coûts de l'Administration		
905Dass	Coûts de la DASS		
907Dis	Coûts de la DIS		
907Drc	Coûts de la DRC		
901PF	Coûts de PF		
902AT	AT/MP		
903AP	AP		
.....

Source nous-mêmes

ANNEXE 3 : Questionnaire

Questions/ ouvertes	Réponses / Contrôleur de Gestion					
Que pensez-vous de l'organisation actuelle du système comptable de la CNSS ?						
Pouvez-vous nous parler de la mission de la CNSS entant qu'organisme de sécurité sociale ?						
Quelles sont les principales recettes de la CNSS ?						
Pouvez-vous nous parler de l'organigramme actuel la CNSS ?						
Quelles sont les améliorations que vous souhaitez avoir au niveau de l'Agence comptable ?						
Souhaiterez vous avoir un service de comptabilité analytique à l'Agence comptable ?						
Comment comptez-vous mettre en place la comptabilité analytique ?						
Connaissez-vous les différentes méthodes de calcul des coûts ?						
Avez-vous pensé au choix du modèle de coût ?						
Questions fermées	Réponses /AC		Réponses /DGA		Réponses /DRH	
	oui	non	oui	non	oui	non
Pouvez-vous nous donner le budget alloué à vos directions ?						
Si oui donnez-nous les montants par poste						
Pouvez-vous nous dire si les émissions des prestations sont fiables ?						
Si non qu'est-ce que vous suggérez						
Pouvez-vous nous dire si la méthode de couts complets est adaptée à la CNSS ?						
Si non quelle méthode serait adaptée						

Source nous-mêmes

ANNEXE 4 : Modèle de compte de résultat gestion 1 (Prestations Familiales)

**REPUBLIQUE DU NIGER
CAISSE NATIONALE DE SECURITE
SOCIALE
B.P. : 255 NIAMEY**

PRESTATIONS FAMILIALES

**EXERCICE
2011**

COMPTE DE RESULTAT

NUMERO COMPTE	LIBELLES	DEBIT		CREDIT	
		2011	2010	2011	2010
6.1	<u>CHARGES</u>				
601.1	<u>PRESTATIONS</u>				
6011.1	ALLOCATIONS PRENATALES				
6012.1	ALLOCATIONS DE MATERNITE				
6013.1	ALLOCATIONS FAMILIALES				
6015.1	INDEMNITES JOURNALIERES				
6016.1	ALLOC. AU FOYER DU TRAVAILLEUR				
644.1	<u>PRELEMENT P/C AUTRES GESTIONS</u>				
6445.1	PRELEMENT P/C GESTION A.S.S.				
6446.1	PRELEMENT P/C GESTION O.A.				
	TOTAL DES CHARGES				
7.1	<u>PRODUITS</u>				
701.1	COTISATIONS				
702.1	MAJORAT° ET PENALITES DE RETARD				
708.1	AUTRES PRODUITS TECHNIQUES				
75111.1	RECUPERAT° A. PRENATAL PAYEES INDUMENT				
75112.1	RECUPERAT° A M PAYEES INDUMENT				
75113.1	RECUPERAT° A F PAYEES INDUMENT				
75115.1	RECUPERAT° IJ PAYEES INDUMENT				
75116.1	RECUPERAT° AFO PAYEES INDUMENT				
	TOTAL PRODUITS				
1220.1	<u>RESULTAT DE L'EXERCICE</u>				
	TOTAUX				

Source états financiers

ANNEXE 5 : Traité instituant la CIPRES

www.Droit-Afrique.com

Conventions panafricaines



Les gouvernements de la République du Bénin, du Burkina Faso, de la République du Cameroun, de la République Centrafricaine, de la République des Comores, de la République du Congo, de la République de Côte d'Ivoire, de la République Gabonaise, de la République de la Guinée Equatoriale, de la République du Mali, de la République du Niger, de la République du Sénégal, de la République du Tchad, de la République Togolaise :

- *désireux de renforcer les liens d'intégration économique et sociale qui les unissent ;*
- *considérant la nécessité de poursuivre en commun la rationalisation du fonctionnement de leurs systèmes de prévoyance sociale et soucieux de renforcer les actions d'ores et déjà engagées en matière de formation ;*
- *convaincus que l'intensification de leur coopération leur permettra une meilleure utilisation des ressources et des moyens affectés à la prévoyance sociale et aura ainsi une incidence positive sur le processus de développement économique et social ;*
- *désireux d'établir entre eux à ces fins une organisation commune dotée de compétences et d'organes propres agissant dans la limite des pouvoirs qui leur sont conférés par le présent traité ;*

Convientent de ce qui suit :

Titre 1 - Des objectifs

Art.1.- Les Hautes Parties Contractantes instituent entre elles une Conférence Interafricaine de la Prévoyance Sociale (CIPRES), ci-après dénommée la Conférence, afin de poursuivre en commun la réalisation des objectifs suivants :

- 1° instituer un contrôle régional de la gestion des organismes de prévoyance sociale en vue de la rationalisation de leur fonctionnement ;
- 2° fixer les règles communes de gestion ;
- 3° réaliser des études et élaborer des propositions tendant à l'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires applicables aux organismes et aux régimes de prévoyance sociale ;
- 4° faciliter la mise en oeuvre, par des actions spécifiques au niveau régional, d'une politique de formation initiale et permanente des cadres et techniciens des organismes de prévoyance sociale dans les Etats membres.

Art.2.- Le plan comptable figurant à l'annexe I du présent traité définit la norme comptable unique qui sera progressivement appliquée par les organismes de prévoyance sociale des Etats membres.

Titre 2 - Du système institutionnel

Art.3.- La Conférence confie à ses organes les missions et les pouvoirs nécessaires à la réalisation de ses objectifs.

Les organes de la Conférence sont :

- le Conseil des Ministres de tutelle de la prévoyance sociale ;
- la Commission régionale de surveillance de la prévoyance sociale ;
- l'inspection régionale de la prévoyance sociale.

Les organes visés aux alinéas précédents sont régis par des statuts et règlements intérieurs, pris en application du présent traité.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- 1- ALAZARD & al. (2010), DCG 11 Le contrôle de gestion, manuel et applications, 2^e édition Dunod Paris
- 2- BOIVERT Hugues (1991), Le contrôle de gestion vers une pratique renouvelée, édition du nouveau pédagogique
- 3- BOULOT Jean Luc & al. (1979), Comptabilité analytique tome 2, édition Publi-union Paris FRA
- 4- BOUQUIN Henry (2000), Comptabilité de gestion, édition Economica
- 5- OR Alain & al. (2003), Comptabilité de gestion, 3^e édition, éditeur Vuibert
- 6- CAUSSE Généviève (1993), Esprit entreprises publiques et méthodes de gestion, édition AUPELF
- 7- CUYAUBERE Thierry & al. (2004), Contrôle de gestion, 7^e édition, groupe revue fiduciaire
- 8- DE RONGE Yves (1998), Comptabilité de gestion, édition Boeck Université
- 9- DEPREZ Michel & al. (1992), Contrôle de gestion et comptabilité analytique, édition technique plus
- 10- DORIATH & al. (2008), comptabilité et gestion des organisations, 6^e édition Dunod
- 11- DIAGNE Moussa (2011), Guide de Comptabilité Analytique Tome 1, édition 2011 Collection GEF
- 12- DUBRULLE Louis & Didier JOURDAIN (2003), comptabilité analytique de gestion, 4^e édition DUNOD
- 13- F. ENGEL et F. KLETZ, (2007), *Cours de comptabilité analytique*, Édition École des mines de Paris, 60, boulevard Saint-Michel - 75272 Paris Cedex 06 – France.
- 14- FAYE El Hadji (2006), Le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire, 2^e éd PUD
- 15- FAYOL Henry (1918), Administration industrielle et générale, édition Dunod
- 16- FILIGA Michel & al. (2002), Traité et actes uniformes commentés et annotés, édition Juriscope
- 17- GERVAIS Michel (2005), Le contrôle de gestion, 8^e édition Economica
- 18- GILLES Bertrand (1978), Histoire des techniques, édition Gallimard la pléiade
- 19- GOUJET Christian & al. (2007), Comptabilité de gestion, 7^e édition Dunod
- 20- GRANDGUILLOT, Béatrice & al. (2008), Comptabilité de gestion, 9^e édition Gualino éditeur

- 21- GUEDJ Norbert & al. (1994), Le contrôle de gestion pour améliorer la performance dans l'entreprise, 2è éd, éditions d'organisation
- 22- HORNGREN Charles & al. (2006), Comptabilité de gestion, 3è édition Pearson
- 23- HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George (2006), comptabilité de gestion, 3è édition, nouveaux horizons ARS, Paris
- 24- J. ORSONI (1989), DECF épreuve n° 7 Contrôle de gestion cours, éd. Vuibert Compta
- 25- KHOUATRA Djamel & al. (1996), Comptabilité de gestion, édition Ellipse
- 26- LECLERE Didier (2004), L'essentiel de la comptabilité analytique, Eyrolles 4è édition Organisation
- 27- LECLERE Didier (2011), L'essentiel de la comptabilité analytique, Eyrolles 5è édition Organisation
- 28- LOCHARD Jean (1998), Comptabilité analytique ou Comptabilité de responsabilité, éd. Organisation
- 29- LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MÉRIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel, SOLÉ Andreu (2008), le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3ème édition, DUNOD, Paris
- 30- MELYON Gérard (2007), Comptabilité analytique, 3è édition Bréal
- 31- MEVELLEC, Pierre (2005), Les systèmes de coûts, édition Dunod
- 32- MIKOL Alain (1997), DECF épreuve n° 7 Contrôle de gestion cas pratique corrigés , éd. Gualino
- 33- REBOUH Bernard (1997), comptabilité analytique et contrôle de gestion, ellipses/édition marketing S.A.
- 34- SAADA Toufik (2005), Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3è édition Vuibert
- 35- JACQUOT et al. (2007), Comptabilité de gestion, analyse et maîtrise des coûts
- 36- UEMOA – SYSCOA (1997), Guide d'application, Edition Foucher, Paris ;

Autres documents

- 1- Rapport d'activité 2011 de la CNSS du Niger
- 2- Etats financiers 2011 de la CNSS du Niger
- 3- Manuel de procédures administratives et comptables
- 4- Plan comptable CIPRES
- 5- Guide du logiciel SAARI version 14
- 6- Amadou NATANDA (2012), Contribution à la mise en place de la Comptabilité Analytique dans un Centre Hospitalier : Cas du CHNPT Sénégal, lieu d'édition CESAG

- 7- M. SANGARE Lacina (2010), La Conception d'une Comptabilité Analytique de Gestion par la méthode des Sections Homogènes : Cas de Africa Investissement Sénégal (AIS)
- 8- KANE EL Hadji Amadou (2006), Analyse du système de la comptabilité par la méthode du coût complet : Cas de la SENELEC, lieu d'édition CESAG

Webographie

- 9- (<http://www.lacipres.org/old/doc/E635.pdf> 02/06/2013 23h20mn)
- 10- [wikipedia.org/wiki/comptabilité analytique](http://wikipedia.org/wiki/comptabilité_analytique)
- 11- (www.wikipédia.org:sécurité sociale en France)
- 12- (www.wikipédia.org:socialsecurityAct 20/01/2013)
- 13- (http://www.legislation.cnav.fr/textes/loi/TLR-LOI_461146_22051946.htm 02/06/2013 à 23h36mn)
- 14- (<http://fr.groups.yahoo.com/group/internet-niger/message/4283>, 01/06/2013 23h45mn)
- 15- (http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_analytique 23/05/2013 à 19 :40)

Table des matières

Dédicace.....	I
Remerciements.....	II
Liste des tableaux.....	III
Liste des figures.....	IV
Liste des sigles et abréviations.....	V
Liste des annexes.....	VII
Table des matières.....	VIII
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : Cadre théorique et méthodologie de l'étude	8
Chapitre 1 : Comptabilité analytique de gestion et traitement des charges par la méthode des sections homogènes	10
1.1 Définition et objectifs de la comptabilité analytique	10
1.1.1 Définition	10
1.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique	10
1.2 La méthode des sections homogènes	11
1.2.1 Présentation de la méthode des sections homogènes	11
1.3 Le traitement des charges.....	14
1.3.1 Les charges incorporables	15
1.3.1.1 Les charges directes et leur affectation	15
1.3.1.2 Les charges indirectes	16
1.3.2 Les charges non incorporables	16
1.3.3 Les charges calculées	17
1.3.4 Les charges supplétives.....	17
Conclusion partielle.....	19
Chapitre 2 : La conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes.....	20
2.1 Le système d'analyse des coûts complets	21
2.1.1 L'étude de la spécificité du champ d'observation	21
2.1.2 Les objectifs et l'organisation de l'analyse	22
2.1.3 La détermination des centres d'analyse	22
2.1.3.1 Les centres principaux	23
2.1.3.2 Les centres auxiliaires	23
2.1.4 Les clés de répartition	24
2.1.5 Le choix des unités d'œuvre et les taux de frais	24
2.1.5.1 Les unités d'œuvre (UO).....	24
2.1.5.2 Les taux de frais.....	25
2.1.6 Le tableau de répartition des charges indirectes.....	25
2.1.6.1 La répartition primaire	26
2.1.6.2 La répartition secondaire	26
2.1.6.3 Les prestations réciproques.....	27
2.1.6.4 Le calcul du coût des unités d'œuvre (CUO) et taux de frais	27

2.1.6.5 Mode d'imputation des charges indirectes aux coûts	27
2.1.7 La mesure du coût complet et du résultat	28
2.1.7.1 Le coût d'achat	29
2.1.7.2 Le coût de production	30
2.1.7.3 Les coûts hors productions	30
2.1.7.4 Le coût de revient et sa structure.....	31
2.1.7.5 Le résultat analytique d'exploitation (RAE)	32
2.1.8 La Concordance avec le résultat de la comptabilité générale	32
2.1.8.1 Les différences d'incorporation	33
2.1.8.2 Les différences d'inventaire	34
2.1.8.3 Les différences d'imputation de charges.....	34
2.1.9 Le compte de rapprochement	34
2.2 La méthode des coûts partiels	35
2.3 La méthode par activité ou la méthode ABC	36
CONCLUSION PARTIELLE.....	36
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude	37
3.1 Le modèle d'analyse	37
3.1.1 La phase de l'étude préliminaire	37
3.1.1.1 La prise de connaissance de l'entreprise	38
3.1.1.2 La compréhension du cycle d'exploitation	38
3.1.1.3 Choix de la méthode de calcul des coûts.....	39
3.1.1.4 La description du système actuel de calcul des coûts	40
3.1.2 Conception du système des sections homogènes ou centres d'analyses	41
3.1.2.1 La conception du système de la comptabilité analytique	41
.....	41
3.1.2.2 La détermination du coût complet et du résultat analytique	42
3.1.2.3 Analyse critique, Recommandations et perspectives	43
3.1.3 La mise en place à la CNSS du système de la section homogène conçu	43
3.2 Techniques et outils de collecte de données	44
3.2.1 L'interview	44
3.2.2 L'analyse documentaire	45
3.2.3 L'observation directe	45
3.2.4 Traitement des données	45
CONCLUSION PARTIELLE.....	46
Chapitre 4 : Présentation de la CNSS du Niger	49
4.1 Historique et Cadre Institutionnel	49
4.1.1 Historique.....	49
4.1.2 Cadre institutionnel.....	49
4.2 Missions et ressources	52
4.2.1 Missions	52
4.2.2 Ressources	53
Chapitre 5 : La description et l'évaluation du système comptable et financière	58
5.1 La description de l'organisation comptable et financière	58

5.1.1 Historique.....	Erreur ! Signet non défini.
5.1.2 Organisation Administrative.....	58
5.1.2.1 Les attributions de l'Agent comptable	58
5.1.2.2 Les tâches du service contrôle budgétaire et trésorerie.....	59
5.1.2.3 Les tâches du service de la comptabilité générale	59
5.1.2.4 Les tâches du service de la comptabilité des agences.....	60
5.2 Les outils du système comptable et financier.....	61
5.2.1 Le Plan comptable CIPRES	61
5.2.1.1 La codification des différentes gestions à la CNSS.....	62
5.2.1.2 Le cadre comptable	62
5.2.2 Procédure d'enregistrement des opérations comptables et financières	65
5.2.2.1 Traitement de la journée comptable.....	65
5.2.3 Relation interne et externe de l'Agence comptable.....	68
5.2.3.1 La Direction du Budget et des Investissements (DBI)	68
5.2.3.2 La Direction du Recouvrement des Cotisations (DRC).....	68
5.2.4 Le traitement et l'imputation des charges	69
5.2.4.1 Le traitement des charges.....	69
5.2.4.1.1 Les charges techniques.....	70
5.2.4.1.2 Les charges de fonctionnement	71
5.2.4.1.3 Les autres charges	73
5.2.5 Le traitement des produits	74
5.2.5.1 La détermination des produits techniques.....	75
5.2.5.2 Les autres produits.....	76
5.2.6 Calcul des coûts et détermination des résultats par gestion.....	76
5.2.5.3 Les comptes de résultats comptables (annexe 4, page 119)	76
5.3 Critiques du système	77

CHAPITRE 6 : LA CONCEPTION DU SYSTEME DES SECTIONS HOMOGENES ET LA

DETERMINATION DU COUT COMPLET..... 80

6.1 L'étude préliminaire	80
6.1.1 Choix de la méthode de calcul des coûts	80
6.1.2 Description du système de calcul des coûts à mettre en place.....	81
6.1.2.1 Au niveau de l'Administration.....	81
6.1.2.2 Les Directions Techniques	82
6.1.2.3 Les Autres Directions.....	82
6.1.2.4 Les services déconcentrés	83
6.1.2.5 Les charges.....	83
6.1.2.5.1 Classement des charges directes et indirectes.....	84
6.1.2.5.2 Classement des charges techniques	85
6.1.2.6 Le traitement des charges.....	86
6.1.2.6.1 La rédaction des procédures de la comptabilité analytique.....	86
6.1.2.6.2 Le logiciel suivi budgétaire	86
6.1.2.6.3 Le plan comptable analytique	90
6.1.2.6.4 Les clés de répartition	90

6.1.2.6.4.1	Les clés de répartition des charges de la Direction Générale.....	90
6.1.2.6.4.2	Les clés de répartition des charges communes	90
6.1.2.6.4.3	Les clés de répartitions des coûts des centres de structures.....	91
6.1.2.7	La répartition primaire	92
6.1.2.8	La répartition secondaire	92
6.2	La conception du modèle de calcul des coûts complets à la CNSS	93
6.2.1	La détermination des centres d'analyse	94
6.2.1.1	Les centres de structures	94
6.2.1.2	Les centres principaux.....	95
6.2.2	Le recueil des informations	96
6.2.3	Elaboration des clés de répartitions	97
6.2.4	La répartition des charges.....	98
6.2.5	Le résultat analytique	99
6.2.6	Concordance entre le résultat de la comptabilité générale et le résultat analytique.....	100
6.3	La mise en œuvre du modèle	100
6.3.1	La présentation du modèle à la Direction Générale.....	100
6.3.2	Installation du coût complet des prestations sociales à la CNSS	101
6.3.3	Le fonctionnement du système	101
6.3.4	Les insuffisances et mesures correctives	101
6.4	Recommandations	101
6.4.1	Avantages et limites du système basé sur les centres d'analyse.....	102
6.4.2	Recommandations et perspectives	102
ANNEXE	.....	107
BIBLIOGRAPHIE	.....	121