

SOMMAIRE

- REMERCIMENTS
- LISTE DES ABREVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES
- INTRODUCTION

PARTIE I : PRESENTATION DU CADRE D'ETUDE

CHAPITRE I : PRESENTATION DU CABINET

SECTION I : HISTORIQUE

SECTION II : ACTIVITES

CHAPITRE II: APERCU GENERAL SUR LES NORMES IAS/IFRS

SECTION I :HISTORIQUE DE NORMES IAS/IFRS

SECTION II :OBJECTIF DE LA NORMALISATION COMPTABLE

SECTION III :NORMES COMPTABLES EN VIGUEUR

CHAPITRE III : APPROCHE THEORIQUE DE LA C.A.E

SECTION I :PRINCIPES GENERAUX DE LA C.A.E

SECTION II :TRAITEMENT DES CHARGES

SECTION III :HIERARCHIE DES COÛTS

PARTIE II : EVALUATION DE L'APPLICATION DES NORMES COMPTABLES EN VUE DU TRAITEMENT DE LA C.A.E

CHAPITRE I :PRESENTATION DE LA T.P.F.I

SECTION I :GENERALITES DE LA T.P.F.I

SECTION II :HISTORIQUE

SECTION III :PROCESSUS DE PRODUCTION

CHAPITRE II :EVALUATION DE L'APPLICATION DES NORMES COMPTABLES

SECTION I :NORMES A APPLIQUES PAR LE T.P.F.I EN MATIERE DE LA C.A.E

SECTION II :APPLICATION DE LA C.A.E PAR LA T.P.F.I

SECTION III :ORGANISATION ET REGLE DE FONCTIONNEMENT

CHAPITRE III :EVALUATION DE TRAITEMENT DE LA C.A.E

SECTION I :TRAITEMENT DE CHARGES PAR LA T.P.F.I

SECTION II :INVENTAIRE PERMANENT

PARTIE III :PROPOSITION DE SOLUTIONS ET RESULTATS ATTENDUS

CHAPITRE I :RECOMMANDATION CONCERNANT L'APPLICATION D'IAS/IFRS

SECTION I :EFFICACITE DE L'APPLICATION DES NORMES

SECTION II :CONTROLE DE LA RENTABILITE PAR LA M C P

CHAPITRE II:RECOMMANDATION CONCERNANT LE TRAITEMENT DE LA C.A.E

SECTION I : MISE EN PLACE DE LA C.A.E

SECTION II : APPLICATION PRATIQUE

CHAPITRE III : RESULTATS ATTENDUS ET IMPACTS

SECTION I : RESULTATS ATTENDUS

SECTION II :IMPACT

CONCLUSIONS

BIBLIOGRAPHIE

ANNEXES

LISTE DES ILLUSTRATIONS

TABLES DES MATIERS

LISTE DES ABREVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES

CA	: Chiffre d'Affaires
CAE	: Comptabilité Analytique d'Exploitation
CF	: Coût Fixe
CRC	: Comité de la Réglementation Comptable
CSC	: Conseil Supérieur de la Comptabilité
CUMP	: Coût Unitaire Moyen Pondéré
CUO	: Coût d'Unité d'Œuvre
FIFO	: First In First Out
IAS	: International Accounting Standard
IASC	: International Accounting Standard Comitee
IFRS	: International Financial Reporting Standard
IR	: Impôt sur les Revenus
MSCV	: Marge Sur Coût Variable
M C P	: Méthode de Coût Prévisionnel
OECFM	: Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar
OICV	: Organisation Internationale de Commission des bourses de valeur
PCG	: Plan Comptable Général
PEPS	: Première Entrée Première Sortie
PME	: Petite et Moyenne Entreprise
PU	: Prix Unitaire
SA	: Société Anonyme
SARL	: Société A Responsabilité Limitée
TPFI	: Trano Printy FJKM Imarivolanitra

INTRODUCTION

Le développement immédiat de l'économie nationale et l'augmentation accélérée de la production exigent non seulement l'élargissement de l'activité économique des entreprises existantes et la création de nouvelles exploitations, mais aussi l'amélioration et la modernisation de la gestion et de l'organisation des entreprises.

La comptabilité générale constitue un des outils modernes de gestion qui permettent aux dirigeants de mieux maîtriser leurs affaires par la mise en évidence de leur situation actuelle et l'analyse de leurs possibilités futures. Cependant, elle ne donne qu'une vision globale et synthétique des comptes de l'entreprise.

A Madagascar, la comptabilité générale est imposée par la loi suivant le décret numéro 2004-272 du 18 février 2004 portant l'approbation du Plan Comptable Général 2005. Par contre, la comptabilité analytique est préconisée par le PCG 2005 en vue d'améliorer la visibilité et la lecture des états financiers. L'application des normes International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard est la base de la comptabilité analytique d'exploitation.

L'application des normes International Accounting Standar/International Financial Reporting Standard est inéluctable. Celles-ci constituent notre hypothèse de travail. L'objectif dans l'élaboration de cet ouvrage est de sensibiliser la société TRANO PRINTY FJKM IMARIVOLANITRA (T.P.F.I) à appliquer et à approfondir les normes comptables internationales en vue de la mise en place de la Comptabilité Analytique d'Exploitation. Ce qui nous a amené à choisir le thème intitulé « APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS PAR UN CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE, EN VUE DE LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION DANS UNE ENTREPRISE INDUSTRIELLE ». Les résultats que nous attendons de notre étude sont les suivants :

- Fiabilité des données comptables ;
- Possibilité de la mise en place de la Comptabilité Analytique d'Exploitation ;
- Meilleur suivi des activités ;
- Meilleure utilisation des données financières de comptabilité générale ;
- Maîtrise des activités de la société ;
- Mesure, appréciation et amélioration de la performance de la société.

L'analyse des informations a permis de présenter ce mémoire comme suit :

- la première partie sera consacrée à la présentation du cadre d'étude ;
- la deuxième se focalise sur l'évaluation de l'application des normes comptables en vue du traitement de la Comptabilité Analytique d'Exploitation.
- la troisième partie propose des solutions et émet en évidence les résultats attendus.

PARTIE I :
PRESENTATION DU CADRE
D'ETUDE

Pour arriver à l'objectif principal de notre étude, il est nécessaire de percevoir beaucoup des choses. Cette partie nous conduit à élaborer notre cas en déterminant le cadre d'étude.

Rapport-Gratuit.com

CHAPITRE I : PRESENTATION DU CABINET

Dans ce chapitre, nous effectuerons la présentation du cabinet et la description des différentes missions qu'il peut accomplir.

SECTION 1 : HISTORIQUE

Le cabinet « 3A Madagascar » que nous avons choisi comme cadre de cette étude a été constitué en vue de fournir des prestations de qualité dans le domaine de la comptabilité, contrôle et audit. Le cabinet a été créé en février 2006. Son équipe est constituée de professionnels de haut niveau ayant acquis chacun plusieurs années d'expériences très diversifiées, soit dans des cabinets d'audit, soit dans des sociétés de renommée. Le siège social se trouve à Ambatoroka.

Avec ses experts et auditeurs de haut niveau qui ont suivi une solide formation de base dans le domaine du management, du droit, de l'informatique, des finances ainsi que de la comptabilité et de la fiscalité, le cabinet est rompu aux nouvelles techniques de management et aux méthodes d'audit moderne.

La direction du cabinet est assurée par John HARIVÉLO, Expert Comptable et Financier, et Professeur diplômé à l'INSCAE (Institut National des Sciences Comptable et de l'Administration d'Entreprise).

SECTION 2 : ACTIVITES

Les missions du cabinet peuvent être regroupées en deux catégories qui sont notamment les missions d'ordre comptable et les missions de conseil et d'assistance.

2.1. Missions d'ordre comptable

Les dirigeants, les actionnaires, les banquiers, les investisseurs, l'administration publique et les partenaires tendent de plus en plus à exploiter et à prendre des décisions sur la base des états financiers. En effet, l'information comptable sert à établir un plan à court terme, à contrôler l'exploitation courante, à formuler le plan à long terme et à faciliter la prise de décisions-clés par la direction. En d'autres termes, l'information comptable fournit à la direction toutes les données dont elle a besoin pour prendre des décisions, mais elle permet aussi aux collaborateurs externes de prendre des meilleures décisions.

Plusieurs missions d'ordre comptable peuvent être accomplies par le cabinet.
Ce sont surtout :

- Tenue de la comptabilité ;
- Contrôle légal ;
- Audit contractuel.

2.1.1. Tenue de la comptabilité

Cette tenue de la comptabilité consiste à enregistrer les opérations effectuées par une entreprise au cours d'un exercice, à établir les diverses déclarations (fiscale, sociale) et des états financiers, et à résumer les informations à la fin de l'exercice. Il se peut que la mission soit effectuée chez le client lui-même en détachant une personne pour éviter le transfert des pièces comptables par exemple, ou pour diverses autres raisons dépendantes, mais il ne faut pas non plus écarter le cas que la mission se fasse dans le propre local du cabinet. Dans cette situation cependant, la récupération de toutes les pièces comptables de l'entreprise cliente est indispensable.

2.1.2. Mission de certification de compte annuel : le contrôle légal

La loi 2003-036 sur les sociétés commerciales du 30 janvier 2004 stipule que les Sociétés Anonymes (SA), les Sociétés A Responsabilité Limitée (SARL), remplissant l'un des critères suivants à la clôture d'un exercice social le capital social supérieur à 20.000.000 Ariary, chiffre d'affaires annuel supérieur à 200.000.000 MGA, effectif permanent du personnel supérieur à 50 personnes. (Décret 2005-151 du 22 mars 2003) sont tenues de désigner un « commissaire au compte ». Ce dernier sera chargé de certifier les comptes produits par l'entreprise.

En d'autres termes, le commissaire au compte devra certifier les comptes et contrôler les actes passés par la société, directement ou indirectement avec un de ses actionnaires ou dirigeants.

Il est, de ce fait, un organe de contrôle, qui peut être volontairement désigné par toute entité. Néanmoins, le commissaire aux comptes n'est pas garant de la pérennité de l'entreprise, notamment parce que son indépendance lui interdit de s'immiscer dans la gestion de celle-ci.

Toutefois, dans le cadre de sa mission générale, il est conduit de relever l'existence des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. Il est tenu de déclencher une procédure dite d'alerte, en vue d'attirer l'attention des dirigeants sur les difficultés constatées. C'est dans cette optique que ces derniers devront signaler à l'Assemblée Générale quand la situation de la société devient précaire.

La certification ou la fonction de vérification de compte annuel, ainsi que l'audit contractuel constituent les missions essentielles de l'expert comptable.

2.1.3. Audit contractuel

Il n'est pas rare qu'un conflit d'intérêt ait lieu entre la direction d'une entreprise et les personnes qui utilisent les états financiers qu'elle publie. C'est le cas par exemple lorsqu'une société qui désire effectuer un emprunt auprès d'une banque est tentée de surévaluer certains postes de ses états financiers, ou lorsqu'un dirigeant d'entreprise qui obtiendra un pourcentage du chiffre d'affaires comme partie de sa rémunération exagère les ventes qu'il a réalisées.

C'est précisément afin de protéger le lecteur des états financiers de tout parti pris ou de toute malhonnêteté, qu'il est important de faire examiner les états financiers dressés par le personnel de l'entreprise par un expert comptable indépendant.

L'audit contractuel peut donc être demandé par les partenaires externes tels que les actionnaires, les investisseurs ou les banquiers, et cette mission peut avoir une étendue de travail largement supérieure à une mission légale, comme dans l'exemple d'un détournement de fonds.

2.2. Mission de conseil et d'assistance

Compte tenu de leurs diverses contraintes (concurrence de plus en plus vive, l'internationalisation de l'économie, la complexité croissante de la législation...), les entreprises ont de plus en plus besoin d'une information fiable et complète pour assurer leur pérennité.

C'est pour cette raison que les entreprises réclament conseil et assistance au niveau de la gestion et du suivi des obligations légales auprès des cabinets.

Ces missions de conseil et d'assistance peuvent être exercées par le cabinet d'expertise comptable et d'audit mais doivent toujours être comme des accessoires.

D'autres missions peuvent être aussi accomplies par l'expert comptable comme :

- le conseil en gestion ;
- le conseil juridique et fiscal ;
- le conseil en organisation ;
- l'assistance administrative.

2.2.1 : Conseil en gestion

Le conseil en gestion fourni par le cabinet consiste en l'information des dirigeants d'entreprise sur les conséquences des choix économiques ou financiers qu'ils sont amenés à appliquer. En aucune façon, le conseiller en gestion ne peut participer à l'exécution des décisions prises. Il doit simplement aider à dessiner l'orientation future, à assurer et à renforcer la cohérence entre stratégie et opération. En outre, les missions principales d'un conseiller en gestion sont l'organisation et la coordination des activités internes à l'entreprise.

2.2.2 : Conseil juridique et fiscal

Le professionnel comptable peut aider ses clients à résoudre les problèmes juridiques et fiscaux dans le cadre des missions qui lui sont confiées. Les deux titres de conseil occupent une place très importante dans le conseil et assistance aux entreprises ou aux clients.

Ainsi dans le cadre juridique, la mission du comptable professionnel comprend tout d'abord le secrétariat juridique qui consistera par exemple, en la rédaction des procès verbaux d'assemblée d'approbation des comptes, en la réunion du Conseil d'Administration, en l'aide à la création d'entreprise, en la rédaction de statut, et en l'élaboration de bourse et d'autre contrats courants.

Pour ce qui concerne le côté fiscal, l'expert comptable conseille ses clients dans la recherche de meilleures solutions en matière fiscale. Il intervient plus particulièrement dans l'assistance et le conseil des chefs d'entreprises sur l'application et les répercussions des textes fiscaux en vigueur.

Cette mission consiste tout d'abord à optimiser la situation fiscale sur le plan des ressources, la gestion du patrimoine, les placements financiers, ensuite de suivre de la fiscalité quotidienne de l'entreprise en fonction de sa structure juridique (l'établissement des déclarations fiscales) et enfin à assister le contribuable lors de la vérification ou de la constatation par l'administration.

2.2.3. Conseil en organisation

L'organisation d'une entreprise recouvre l'ensemble des méthodes et moyens qui, très généralement, permettent de traiter toutes les informations internes et externes renseignant les responsables sur la bonne marche et les résultats de l'entreprise et les aident à assurer une gestion saine. L'expert comptable peut réaliser :

- Une aide à la définition de la politique générale,
- Une élaboration d'un organigramme, d'une structure, d'une définition des fonctions,
- Une liaison entre service, un circuit des documents et des informations,
- Un mécanisme des opérations, un choix du matériel,
- Une étude des prix des produits.

2.2.4. Assistance administrative.

Il arrive également que le cabinet ait pour mission d'assister l'administration d'une entreprise. Dans ce domaine, le cabinet se doit d'assister l'organisation des procédures administratives, d'établir des bulletins de paie, d'aider à l'implantation du système informatique et également d'aider l'entreprise sur la gestion de son personnel.

Ce chapitre nous a été utile pour la connaissance du cabinet qui sera le terrain de notre étude. Nous allons en outre observer les diverses prestations du cabinet.

CHAPITRE II : APERCU GENERAL SUR LES NORMES IAS/IFRS

Pour la comptabilité générale ainsi qu'analytique, l'application des normes internationales rend efficace et universelle les enregistrements et analyse comptable. Ce chapitre nous amène à voir les informations sur ces normes.

SECTION 1 : HISTORIQUE DES NORMES IAS/IFRS

Les normes IAS/IFRS sont des normes internationales qui définissent la finalité de la comptabilité. Les pays qui appliquent ces normes doivent donc se conformer aux principes et réglementations contenus dans ces normes.

A partir de 2005, Madagascar a appliqué les normes IAS/IFRS, en mettant en vigueur le Plan Comptable Général 2005(PCG 2005).

1.1. Acteurs de la normalisation et réglementation comptable à Madagascar¹

Le décret du 18 juin 1998, complété par un règlement intérieur, portant sur la refonte du conseil supérieur de la comptabilité, crée par un décret du 13 juin 1989, le Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) et le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) lesquels constituent les acteurs de la normalisation et de la réglementation comptable à Madagascar. Le CSC est placée sous l'autorité du Ministère des Finances, de l'Economie et du Budget.

1.2. Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC)

Le CSC comprend vingt deux membres :

- Un président, nommé par décret ministériel pour un mandat renouvelable de quatre ans, et exerçant sa fonction à temps plein ;
- Cinq vice- présidents : le Directeur Général des régies financières, le Directeur Général du trésor, le Président en exercice de l'ordre (OECFM), un dirigeant d'entreprise et un membre du corps enseignant de l'INSCAE ;
- Seize membres parmi lesquels figurent quatre représentants de l'OECFM et un représentant du corps enseignant choisi par le Ministre de l'Enseignement Supérieur

¹ Décret crée en 13 juin 1998 par le Conseil Supérieur de la comptabilité et applique sur la Loi de Financier à Madagascar

1.2.1. Mission

Le CSC a pour mission principale d'émettre dans le domaine comptable, des avis, recommandations et propositions de textes concernant l'ensemble des secteurs économiques. A ce titre, il est chargé :

- De définir les normes comptables et de donner son avis sur les normes élaborées par les organismes internationaux ;
- De donner son visa conforme préalable à toutes les réglementations, instructions ou recommandations d'ordre comptable, proposées par les organismes publics ou privés et à toutes les demandes d'adaptation du plan comptable général ;
- De proposer toutes mesures relatives à l'exploitation rationnelle des comptes, soit dans l'intérêt des entreprises et des groupements professionnels d'entreprise, soit en vue de l'établissement de statistiques nationales ou de comptes économiques de la nation ;
- De réunir toutes les informations, de procéder à toutes des études, de diffuser toutes documentations relatives à l'amélioration de la technique et de l'organisation comptable.

1.2.2. Organisation

L'organisation comprend trois organes essentiels pour contribuer à la réalisation de sa mission. Ces organes sont :

- l'Assemblée Générale ;
- les sections.
- les conseils

Le conseil est composé de quatre sections :

- la section des règles applicables aux entreprises ;
- la section des règles spécifiques aux entreprises, d'assurance et des banques ;
- la section des règles applicables aux autres organismes ;
- la section de règles internationales.

Les secteurs préparent et soumettent des avis et recommandations à l'Assemblée Générale qui statue à la majorité simple. Ces sections peuvent en outre associer à leur réflexion, des groupes de travail comprenant, hormis les membres du

conseil, des personnes désignées par le Président, ayant une compétence particulière sur le sujet étudié.

Le bureau est composé du Président et des Vice- Présidents. Les Présidents des sections, éventuellement accompagnés des rapporteurs et du Secrétaire Général, assistent aux réunions du bureau. Le Secrétaire Général permanent, nommé par décret ministériel sur proposition du Président du CSC, est chargé d'instruire les décisions, en outre les actes d'administration et les liaisons à l'exécution de la mission du conseil.

1.3. Comité de la réglementation comptable (CRC)

Le comité de la réglementation comptable est chargé de veiller à la cohérence et à la rationalité de la réglementation comptable. Il examine les textes existants et prépare les tâches à venir. D'un autre côté, il est aussi compétent à partir des travaux réalisés par les sections et validés par l'Assemblée Générale. Il faut savoir enfin qu'il statue à la majorité des deux tiers.

Le CRC comprend six membres :

- Le Président du CSC ;
- Les cinq Vice-présidents ;
- Le Représentant du Ministère de la Justice ;
- Le Représentant de la Chambre des Comptes ;
- L'un des Représentants de l'OECFM ;
- Le Représentant du corps enseignant.

SECTION 2 : OBJET DE LA NORMALISATION COMPTABLE

L'objet de la normalisation est de définir la finalité de la comptabilité et de préciser les réglementations comptables à appliquer.

2.1. Finalité de la comptabilité

Selon les normes IAS/IFRS, il existe deux façons de concevoir la comptabilité. D'abord, la comptabilité peut d'abord être conçue comme une technique d'enregistrement des pièces comptables. Elle peut également être conçue comme un système d'information ayant pour finalité d'informer les tiers sur la situation de l'entreprise. A l'opposé, la comptabilité générale classique décrit dans les détails les

écritures à passer pour présenter les documents comptables, y compris pour des opérations souvent non significatives financièrement.

Dans l'optique « comptabilité financière », la technique comptable ne constitue pas une fin en soi, mais un moyen pour mieux appréhender la signification (et les limites) des informations fournies par les documents de synthèse.

Une différence d'approche existe entre ces deux termes :

- La comptabilité générale décrit comment, en partant des opérations réalisées par une entreprise, les documents comptables de synthèse sont établis ;

- La comptabilité analytique a pour finalité de permettre de retrouver, en partant des documents de synthèse, quelles opérations « réelles » ou « fictives » ont été réalisées par une entreprise, ce qui peut être important pour apprécier la réalité d'une situation financière ou d'un résultat.

2.2. Réglementations comptables

On peut dire que pendant tout le vingtième siècle, les réglementations comptables étaient nationales. Chaque pays fixait ses propres règles, sensiblement différentes l'un de l'autre, malgré les efforts de normalisation, essentiellement au niveau européen.

Pour essayer de résoudre cet inconvénient, des professionnels de la comptabilité ont créé en 1973 l'IASC (International Accounting Standard Committee)

En 1995, l'IASC s'est rapproché de l'OICV (Organisation Internationale des Commissions de bourse de Valeur) et s'est engagé à proposer un ensemble de normes à vocation internationale, appelées à l'origine normes IAS, puis après les normes IFRS (International Financial Reporting Standards).

Les Petits et Moyennes Entreprise (PME) ne sont pas actuellement directement concernés par les normes IAS/IFRS.

SECTION 3 : NORMES COMPTABLES EN VIGUEUR

Plusieurs normes existent actuellement, dont la liste peut être consultée en annexe. Notre étude se focalisera sur les stocks.

3.1. Normes en vigueur concernant les stocks

Les stocks font partie de l'actif de l'entreprise. Selon les normes en vigueur, on peut considérer que l'actif représente la valeur des biens détenus (d'une manière générale, la valeur des droits détenus) par l'entreprise à une date donnée.

Dans le cadre de l'IAS 2, la définition de l'actif deviendrait la suivante : « *les actifs représentent les ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs* ». Le contrôle des dits avantages suppose que l'entité en ait la maîtrise et qu'elle supporte tout ou en partie des risques y afférents »

Dans le cadre des normes IAS, l'actif ne sera plus structuré en actifs immobilisés et actifs circulants, mais en actifs courants dont font partie des stocks et actifs non courants.

3.1.1. Définition

Dans la présente norme, c'est-à-dire l'IAS 2, les stocks sont des actifs :

- (a) détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;
- (b) en cours de production pour une telle vente ; ou
- (c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de service.

Notre étude se focalise surtout sur la comptabilité analytique d'exploitation. Dans ce cadre d'étude, c'est le stock et en cours qui sont les indicateurs principaux en évaluant leurs valeurs par rapport à leur quantité.

3.1.2. Principe d'évaluation

Les stocks sont évalués au coût historique. En vertu de ce principe, tous les biens dont font partie les stocks, figurant à une date donnée, à l'actif du bilan doivent être évalués au maximum à leur coût historique, c'est-à-dire sous réserve de dispositions particulières, les éléments d'actifs, de passifs, de charges et de produits sont enregistrés en comptabilité et sont présentés dans les états financiers au coût historique, c'est-à-dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation, sans tenir compte des effets de variation de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

3.1.3. Juste valeur

Les normes IAS ont fondamentalement remis en cause le principe d'évaluation au coût historique en lui substituant celui de :

la juste valeur (si elle peut être évaluée de façon fiable)

La juste valeur d'un actif ou d'un passif financier est égale à la valeur actualisée des flux de trésorerie générés par cet actif ou par ce passif.

La norme IAS/IFRS les classe dans divers secteurs du bilan. Le classement d'un actif en stock (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

La juste valeur doit refléter réel du marché à la date de clôture de l'exercice

On peut calculer la juste valeur par la formule suivante :

JUSTE VALEUR = Valeur de cession – valeur net comptable
--

Exemple(En Ariary) :²

Les machines de la finition (F47, Table montage, ADAST, GTO, TOKO, Platine, Insoleuse, Révélateur, Massicot) est inscrit au bilan pour un montant de 60 000 000 au 31/12/1996. La juste valeur de l'immeuble est évaluée à cette date à 80 000 000. Quel doit être le traitement comptable ?

Réponses :

Juste valeur = valeur de cession – valeur net comptable

$$= 80\,000\,000 - 60\,000\,000$$

Juste valeur = 20 000 000

Comptabilisation

213 immeubles de placement	20 000 000
758 Revenus des immeubles non affectés à des activités profit	20 000 000

² Dans le carnet de charge de l'entreprise TPIF en 1996 pour faciliter le travail et améliorer la qualité du produit

3.2. Différents types et classement des stocks.

Pour étudier les stocks, il faut d'abord distinguer les différents types de stock qui sont :

- les stocks de matières premières qui englobent les matières acquises et détenues pour le processus de production ;
- les stocks de marchandises qui englobent les biens acquis et détenus pour la revente. Par exemple, les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente.
- les stocks de produits finis qui englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité et qui comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.
- Dans le cas des prestataires de service, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

3.3. Evaluation du coût des stocks

Comme le stock est un élément qu'il faudrait apprécier pour bien maîtriser les différents paramètres sur l'activité de l'entité, il est nécessaire d'évaluer son coût. Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour les amener à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. L'évaluation des stocks se présente comme suit :

- coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats...) ;
- coûts de transformation (frais de personnel et autres charges variables ou fixes, à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité) ;
- frais généraux et administratifs directement imputables aux stocks.

Ces coûts sont calculés soit sur la base réelle, soit sur la base des coûts prédéterminés (coût standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

Une perte de valeur des stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock et déterminé article par article, et/ou dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie.

Par définition, la valeur nette de réalisation est la valeur pour laquelle on estime procéder à la réalisation de produit. Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas figurer pour un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ou de leur utilisation.

La dépréciation des stocks à la valeur nette de réalisation s'effectue habituellement sur une base individuelle. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas des éléments de stocks ayant trait à la même ligne de produits qui ont des finalités ou usages finaux similaires, qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits.

Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle sont faites les estimations du montant de stocks que l'on s'attend à réaliser. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de l'exercice dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de l'exercice.

Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées en-dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse de prix des matières premières indique que le coût de produit fini sera supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont ramenées à la valeur nette de réalisation. Dans un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.

Une nouvelle estimation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque exercice suivant. Lorsque la circonstance justifiant l'évaluation des stocks

en-dessous de coût n'existe plus, le montant de la dépréciation doit être repris de sorte que la nouvelle valeur comptable soit la valeur la plus faible entre le coût et la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'un exercice ultérieur et que son prix de vente a augmenté.

A leur sortie de magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeableables (fongibles) sont évalués soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS/FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou du production (CUMP).

On peut calculer le coût unitaire moyen pondéré (CUMP) par la formule suivante :

$\text{CUMP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{Somme des entrées en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{Somme des entrées en quantité}}$

Les en-cours de production font partie des éléments de coût de production. Pour le calcul des coûts de production d'un produit au titre d'une période donnée, l'en-cours initial doit être ajouté au coût de production de la période, tandis que l'en-cours final doit être déduit.

Selon les normes IAS, le coût de production doit être calculé sur la base des capacités normales de production, c'est-à-dire selon la méthode des coûts « imputation rationnelle ».

Cette illustration montre que par la production immobilisée et par la production stockée, il est possible de contourner les conséquences de cette règle.

En effet, si on suppose que le coût de production vendu avait été calculé selon cette méthode, il suffit d'augmenter les stocks de produits et de réaliser des immobilisations pour imputer les coûts fixes restants.

CHAPITRE III : APPROCHE THEORIQUE DE LA C.A.E

Ce chapitre nous amène à voir le procédé qu'on devrait appliquer pour aboutir aux objectifs qu'il faut atteindre dans le cycle d'exploitation. L'approche théorique est très nécessaire parce que la pratique se débute toujours par la théorie afin de bien qualifier les différentes étapes de la pratique.

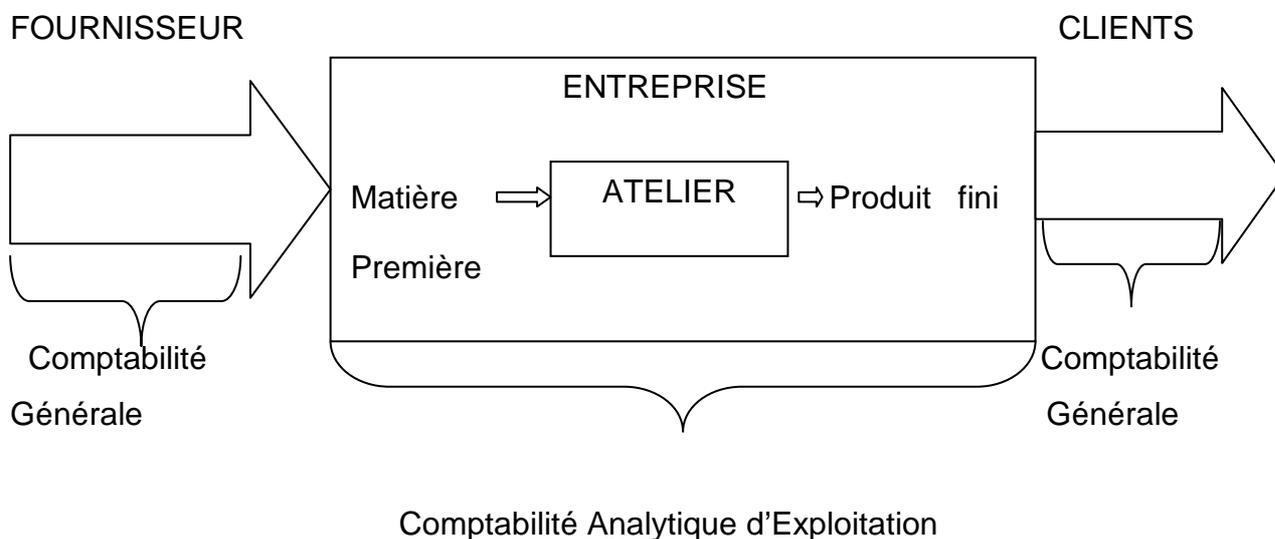
SECTION 1 : PRINCIPES GENERAUX DE LA C.A.E.1

La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement de données, dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- connaître les coûts des différentes charges assumées par l'entreprise ;
 - déterminer les bases de variation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
 - analyser les résultats de l'exercice en calculant les coûts de chaque produit (bien ou service) pour les comparer au prix de vente correspondants.
- établir aussi des prévisions des charges, des coûts préétablis ;
- constater la réalisation ;
- expliquer les écarts en vue de contrôler les coûts et les budgets.

L'objectif de la comptabilité générale est de donner un usage du patrimoine de la situation financière et celui du résultat de l'entreprise. La mise en place de la CAE permet de compléter les informations fournies par la comptabilité générale. Dans ce cas, est présenté ci-après le domaine d'application de la CAE face à la comptabilité générale.

Fig. n° 01 : Présentation du domaine d'application de la CAE et de la Comptabilité générale³



Source : Personnel. Du 02/06/1999

1.1. Définition

La comptabilité analytique est une technique comptable destinée à un usage interne des dirigeants. Elle leur permet de connaître chaque produit fabriqué et chaque opération effectuée afin de prévoir et d'orienter leurs décisions de gestion.

La comptabilité analytique s'intéresse aux conditions de l'exploitation interne de l'entreprise et du prix de revient qui est essentiellement constitué du :

- coût d'achat des approvisionnements ;
- coût de production ;
- et coût de distribution.

Ce système a pour principale mission d'enregistrer les flux internes et la description du processus de transformation des biens et services depuis leur entrée jusqu'à leur sortie

³BARRE, R., LORY, R., et RICHEZ M. Comptabilité analytique d'exploitation, édition ISTRRA, Paris, 2003, 127 page

1.1.1. Objectifs de la comptabilité analytique

Elle a pour objectif de :

- *calculer les coûts des différentes fonctions d'approvisionnement, de production, et de distribution assumés par l'entreprise ;*
- *déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan (production vendue) de l'entreprise ;*
- *expliquer le résultat en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente ;*
- *établir la prévision de charges et de produits d'exploitation ;*
- *et finalement, interpréter les écarts entre les éléments prévisionnels et les éléments constatés.*

La comptabilité analytique est d'abord une comptabilité capable d'aider les dirigeants. Elle ne calcule pas seulement les coûts des produits fabriqués par l'entreprise mais se propose surtout d'influencer le comportement des décideurs et de les aider à atteindre leurs objectifs. Etant donné que le but de l'analyse des coûts n'est pas seulement de connaître les ressources économiques de l'organisation.

1.1.2. Rôles

Envisagés dans cette perspective, les rôles de la comptabilité analytique d'exploitation appartiennent à trois grandes catégories :

- Constituer un système de mesure :

La détermination des coûts reste comme l'objectif principal de l'analyse des coûts. Mais au-delà de l'utilisation simpliste que certains ont pu faire, il faut garder à l'esprit qu'à la finalité d'un système de comptabilité analytique est d'améliorer la gestion et non seulement de calculer des coûts avec une grande exactitude.

- Aider à la prise de décision :

L'analyse des coûts trouve sa justification fondamentale. La comptabilité analytique constitue une banque de données et un outil de traitement d'informations.

- Permettre le contrôle de gestion :

Seule la comptabilité analytique est en mesure d'analyser les résultats, de faire apparaître les éléments constitutifs. L'analyse des coûts est au service de la gestion et doit privilégier l'optique prévisionnelle.

1.2. Champs d'application

La comptabilité générale ainsi que analytique occupe une place très importante pour le contrôle et suivi et évaluation des activités de l'entreprise. Chacun d'eux occupe une place sur le champ d'application

1.2.1. Pour la comptabilité générale

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées ou non correspondant aux opérations de l'entité et de présenter des états financiers donnant une image fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière de l'unité à la date de clôture des comptes.

La comptabilité de chaque entité doit :

- respecter la terminologie, les convections comptables de base et les autres principes communs à l'ensemble des entités ;
- mettre en œuvre des méthodes et des procédures normalisées ;
- s'appuyer sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.

Pour cela, les méthodes comptables comprennent les conventions comptables de base, les principes comptables fondamentaux, les méthodes d'évaluation ainsi que les règles ou pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

En parlant le champ d'application en comptabilité générale,, les présentes dispositions s'appliquent à toute personne physique ou morale astreinte à la tenue d'une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage, sous réserve de dispositions spécifiques la concernant.

Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité :

- les entreprises soumises au Code de Commerce ;
- les entreprises publiques, parapubliques ou d'économie mixte ;
- les coopératives, associations, organisme non gouvernementaux (ONG) ;
- et plus généralement les entités produisant des biens ou des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs.
-

1.2.2. Pour la comptabilité analytique d'exploitation

La comptabilité analytique d'exploitation permet d'obtenir selon les besoins de chaque entreprise de regroupement des charges telles que les charges par fonctions économiques, qui définissent les coûts de production, de distribution et d'administration ; les charges par moyen d'exploitation, qui sont les coûts à l'usine, au magasin ; les charges par activité d'exploitation qui déterminent les coûts de produits d'exploitation, de produits dérivés, de services rendus ; les charges par centre de responsabilité en disant les coûts d'entretien, de services après vente ; et les charges par circuit de distribution, qui comprennent les coûts de distribution aux clients ainsi que par secteur géographique. En conséquence, la comptabilité analytique permet une analyse par produit ou par service grâce au calcul de coût et de coût de revient. Il détermine ensuite le coût de revient. Il est rappelé que ce coût est la somme des charges relatives en un élément.

SECTION 2 : TRAITEMENT DES CHARGES

Afin de bien déterminer les charges dans une société, il est indispensable de bien organiser et planifier l'organigramme de la société. L'organigramme permet de déterminer les différentes fonctions dans une entreprise.

Par exemple, une entreprise industrielle est distinguée en cinq fonctions :

- Fonction approvisionnement (achat),
- Fonction production (fabrication),
- Fonction distribution (vente),
- Fonction administration,
- Fonction financement.

2.1. Les charges non incorporables aux coûts

Certaines charges de la comptabilité générale sont en totalité ou en partie exclues du calcul des coûts de la comptabilité analytique. Ce sont les charges non incorporables aux coûts.

Elles comprennent essentiellement :

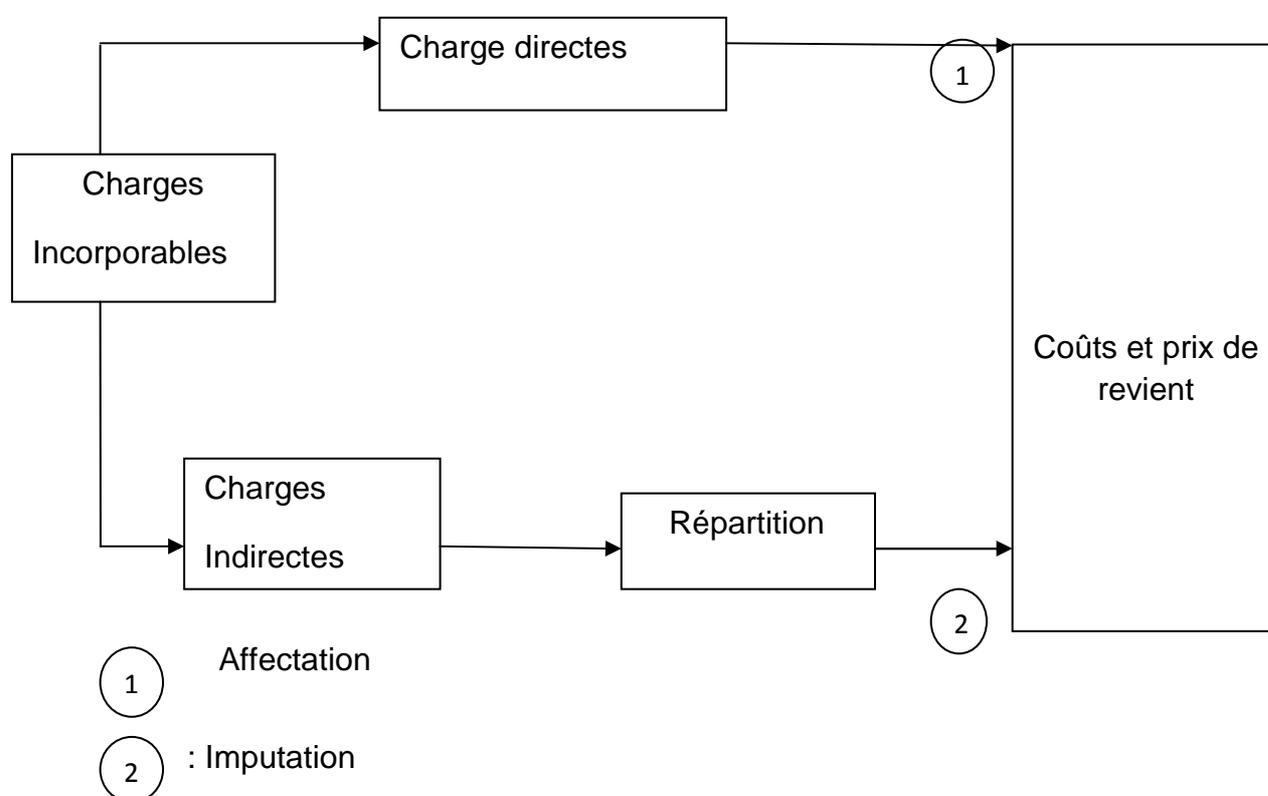
- Les impôts sur les revenus (IR) ;
- Les charges extraordinaires ou exceptionnelles ;
- Les dotations aux amortissements des frais de développement ;

- La participation des salariés ;
- Les dotations aux provisions hors exploitation ou exceptionnelles.

2.2. Les charges incorporables aux coûts

Les charges à incorporer dans les différents coûts de la comptabilité analytique d'exploitation sont en principe inscrites dans la comptabilité financière. Elles se trouvent au débit du compte de résultat et sont classées par nature. Ce sont les charges incorporables aux coûts.

Figure n°02 : Schéma d'établissement des coûts et prix de revient



Source : BOURDIN Henri, 2001

La comptabilité analytique d'exploitation ne retient pas uniquement les coûts consommés durant la période. Elle prend en compte :

- le coût d'achat des matières premières consommées par la fabrication d'un produit ;
- le coût des services extérieurs consommés, par exemple :
 - Loyer ;
 - Entretien et réparation ;

- Redevance téléphonique...
- le coût des impôts et taxes liés à la production et à la commercialisation d'un produit ;
- de charge de la dotation aux amortissements liés aux matériels de transport utilisés pour la commercialisation du produit ;
- le coût de la main d'œuvre utilisée.

2.2.1. Charges directes

Ce sont des charges propres à un seul coût. Elles sont affectées directement aux coûts sans calcul intermédiaire.

Exemple : les matières premières utilisées pour la fabrication des produits, le salaire des ouvriers consacré à la fabrication d'un produit.

2.2.2. Les charges indirectes

Elles concernent plusieurs coûts. Leur traitement nécessite une répartition préalable avant qu'elle soit imputée au coût.

Exemples : consommation d'électricité, charge du service secrétariat, frais d'entretien des locaux administratifs, redevance téléphonique, consommation de carburant.

L'établissement des coûts consiste donc essentiellement à distinguer les charges directes des charges indirectes, puis à répartir ces dernières.

(a) La répartition des charges indirectes :

La répartition fonctionnelle des charges indirectes consiste à reclasser les charges par fonction à savoir les charges d'approvisionnement ou frais d'achat relatives aux acquisitions et au fonctionnement du service d'approvisionnement s'imputant au coût d'achat.

Les charges de production ou frais de production relatives au fonctionnement des services techniques s'imputent au coût de production.

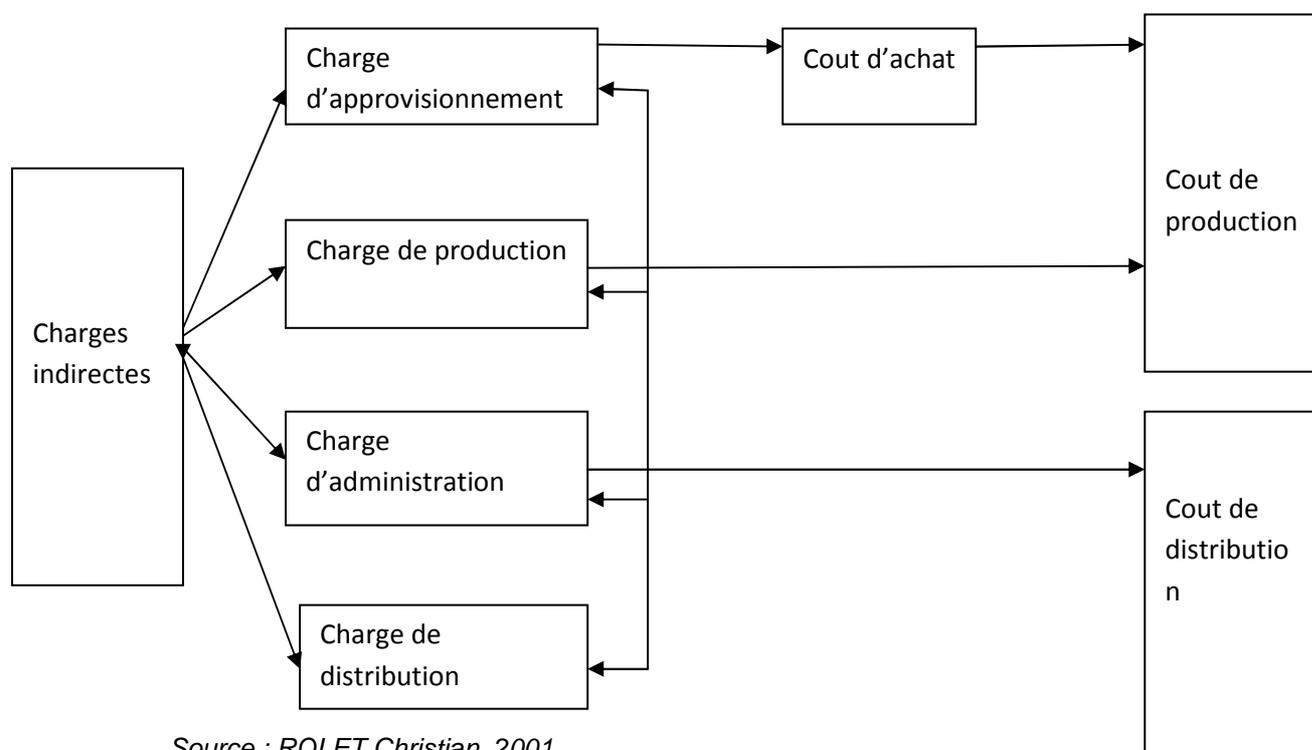
Les charges de distribution ou frais de vente provenant de la mise en vente et de la livraison forment le coût de distribution qui est un composant du prix de revient.

Les charges d'administration concernant la marche générale de l'entreprise peuvent être imputées de deux façons :

- considérées comme auxiliaire des trois autres fonctions et le montant de ces charges est réparti entre chacune d'elles ;
- Considérées/y comme une fonction principale dont les charges s'imputent directement au prix de revient.

Cette répartition des charges indirectes peut se résumer par le schéma ci-après :

Figure n°03 : schéma de répartition des charges indirectes⁵



Source : ROLET Christian, 2001

4 RULET C., Comptabilité analytique d'exploitation, ISTR, Paris ,127pages en page 29

5 TOUFIK S. et BURLAUD, A., Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris 2005, 200pages

(b) La répartition primaire

Elle consiste à répartir la totalité des charges indirectes aux sections principales et sections auxiliaires. Ces charges indirectes donnent lieu à l'établissement d'un tableau de répartition à double entrée qui analyse les charges par centre.

(c) La répartition secondaire

Elle consiste à répartir les charges dans les centres principaux. Les charges qui existent dans les centres auxiliaires deviennent zéro ou nulles.

Le coût total de chaque centre principal est égal au total de la répartition primaire augmenté de la quote-part reçue des centres auxiliaires.

Il est nécessaire d'effectuer un calcul préalable à la répartition secondaire pour déterminer, selon une méthode algébrique, le total de chaque centre auxiliaire à répartir. L'ensemble de ces calculs est présenté sous forme d'un tableau appelé tableau de répartition des charges indirectes.

(d) L'unité d'œuvre ⁶

Elle permet de mesurer l'ensemble des charges d'une section. Dans le centre auxiliaire, on ne détermine pas l'unité d'œuvre pour mesurer son activité car son coût est réparti dans les centres principaux à l'aide des clés de répartition. Par contre, on détermine l'unité d'œuvre dans les centres principaux pour mesurer leurs activités.

Tableau n°01 : les différents centres et l'unité d'œuvre

CENTRE	UNITE D'ŒUVRE
Approvisionnement	Kilogramme de matières premières achetées ou prix d'achat de matières premières
Production	Quantité produite ou heure de mains d'œuvre directes ou heure machine
Distribution	Quantité vendue ou le chiffre d'affaires.

Source : Personnel

6C.Perochon J.Leurion, Analyse comptabilité gestion prévisionnelle.Technique Quantitative de gestion Edition 6 pages 45

. Coût d'unité d'œuvre (C.U.O):

Il sert à imputer les frais des sections aux coûts des produits fabriqués et vendus en fonction du nombre d'unités d'œuvre employées pour chaque produit.

$\text{C.U.O} = \frac{\text{Coût du centre d'analyse}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre}}$

SECTION 3 : HIERARCHIE DES COUTS

Un coût est une somme de charges s'appliquant à un moyen d'exploitation ou à un stade du produit. D'après cette définition, on peut dire qu'une charge est un élément du coût.

Dans une entreprise industrielle, il existe trois stades de calcul de coût :

- Coût d'achat des matières premières ;
- Coût de production des produits finis ;
- Coût de revient.

3.1. Coût d'achat ou coût d'approvisionnement.

C'est la première phase du cycle d'exploitation de l'entreprise et mode de calculer la somme :

- Du prix d'achat des matières premières dont le montant se trouve sur la facture du fournisseur moins réduction commerciale s'il y a lieu ; et
- Des frais accessoires sur achat comme :
 - Commission ;
 - Transport ;
 - Manutention ;
 - Main d'œuvre relative à l'approvisionnement.

La charge indirecte d'approvisionnement est la charge du centre de gestion d'approvisionnement selon l'unité d'œuvre choisie pour chaque type d'approvisionnement.

3.2. Coût de production :

C'est la phase de fabrication du cycle d'exploitation. Il s'agit de calculer la somme :

- Du coût d'achat des matières premières et matières consommables ;
- Et la main d'œuvre directe relative à la production.

La charge indirecte de production est la charge du centre de production répartie entre les coûts de production selon la nature et le nombre d'unités d'œuvre qui lui est affecté.

$$\text{Coût de Production} = \text{Charge Directe de Production} + \text{Charge Indirecte de Production}$$

3.3. Coût de revient

Le coût de revient d'un produit représente l'ensemble des coûts supportés durant le cycle d'exploitation jusqu'au stade final, (coût de distribution inclus). Il comporte :

- Le coût de production du produit vendu évalué par l'une des méthodes d'évaluation des sorties d'inventaire permanent,
- Les charges directes et charges indirectes de distribution traitées dans les centres principaux.

$$\text{Coût de Revient} = \text{Coût des produits vendus} + \text{Coût de distribution}$$

La détermination des coûts par la méthode analytique se fait en quatre étapes :

- La détermination des coûts d'achat ;
- Le calcul des coûts de production ;
- La détermination des coûts de revient et du résultat ;
- Et enfin les inventaires permanents

- 3.4. Mode de calcul des coûts

- *coût d'achat*

Tous les frais d'achat sont inclus dans les charges indirectes d'approvisionnement. Les détails de calcul sur le coût d'achat nécessitent les éléments suivants :

- Pour les achats des matières premières

Le prix unitaire (PU) est le prix d'achat des matières premières

La quantité est la consommation des matières premières selon le dosage de fabrication. Elle est alors obtenue en utilisant la règle de trois suivantes, pour chaque production :

$$\text{Quantité} = \frac{\text{Production} \times \text{Dosage}}{100}$$

D'ailleurs, le montant du coût d'achat est alors le prix d'achat total de la matière première pour la production. Il est égal au Prix Unitaire fois quantité.

$$\text{Coût d'achat} = \text{PU} \times \text{Quantité}$$

- Pour les charges indirectes de matière première, le prix unitaire correspond au coût de l'unité d'œuvre du centre approvisionnement. La quantité est le nombre d'unités d'œuvre correspondant au nombre d'unités d'œuvre effectué. Le montant est égal au prix unitaire multiplié par la quantité.

$$\text{Coût des charges indirectes} = \text{Prix Unitaire des charges indirectes} \times \text{Quantité}$$

- *Coût de production*

Il faut calculer le coût de production des produits intermédiaires avant leur entrée dans l'atelier de fabrication. Le calcul de coût de production est apprécié par l'addition des coûts d'achat avec les charges y afférentes que ce soit directes ou indirectes.

D'où :

$$\text{Coût de production} = \text{coût d'achat des matières premières} + \text{charges directes} + \text{charges indirectes}$$

En somme, la première partie du travail est consacrée à la présentation du cadre d'étude. Tirer au clair la question historique et d'activités de l'entreprise permettra non seulement de savoir davantage ses normes IAS/IFRS mais aussi de » vérifier le modèle théorique dans lequel nous nous situons dans le travail sur la C.A.E.

La partie précédente étant la première étape du présent ouvrage ne comprend pas tous les propos du mémoire. Nous exposerons dans la partie suivante l'évaluation de l'application des normes comptables en vue du traitement de la C.A.E.

PARTIE II :
EVALUATION DE L'APPLICATION DES
NORMES COMPTABLES EN VUE DU
TRAITEMENT DE LA CAE

L'application d'une méthode dans une société doit être évaluée suivant les normes et les réglementations en vigueur. Par ce principe qu'on devra évaluer l'application de la comptabilité analytique d'exploitation qui sera analysé sur cette deuxième partie.

CHAPITRE I : PRESENTATION DE LA T.P.F.I

La TRANO PRINTY FJKM Imarivolanitra est une Société A Responsabilité Limitée (S.A.R.L), dont l'activité est l'impression et la transformation des papiers. La présentation de la TPF I est la conséquence de la vue générale de cette société, son historique et son processus de production.

SECTION 1 : GENERALITES SUR LA SOCIETE T.P.F.I

La généralité d'une entreprise est définie par son statut juridique, son capital et leur organisation générale.

1.1. Statut juridique

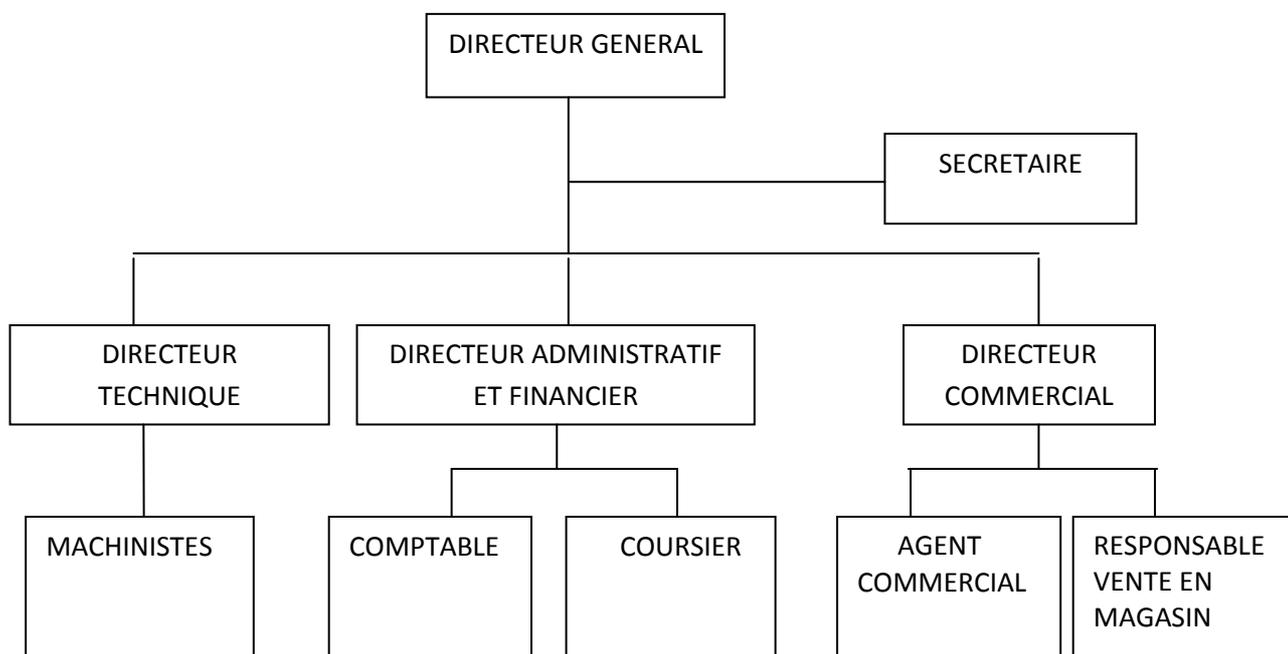
La TRANO PRINTY FJKM Imarivolanitra revêt le statut de S.A.R.L. Son siège se trouve à Imarivolanitra, Antananarivo.

1.2. Capital

Pour que cette entreprise soit une Société A Responsabilité Limitée, le capital a été révisé à la somme de 50.000.000 Ariary versée depuis 1994.

Ci-après est le schéma montrant l'organisation hiérarchique au sein de la société TRANO PRINTY FJKM Imarivolanitra

Figure n°04 : Organigramme de la T.P.F.I,



Source : *TRANO Printy FJKM Imarivolanitra, 1994.*

SECTION 2 : HISTORIQUE

L'imprimerie TPF I est une société créée en Mars 1986 avec un capital initial de cent mille Ariary. La société a été constituée à ses débuts par deux groupes (02) associés. Le siège était à Imarivolanitra jusqu'à ce jour.

La société a été créée pour la fabrication de bibles, et pour des travaux d'impression par le moyen d'une machine de format A4 qu'elle a louée au début de ses activités.

A partir de 1990, divers changements ont été apportés :

- Personnel augmenté en effectif ;
- Capital porté à 50.000.000 Ariary en 1994,
- Société dotée de matériels et d'outillages plus performants.

En 1998, un changement au niveau de l'organisation a été opéré :

- Diminution du nombre d'associées à deux personnes,
- Création effective de nouveaux postes de travail : secrétaire, PAO-iste, machiniste, finition et packaging ;
- Responsabilisation de chaque employé à son poste de travail ;

- Réhabilitation des infrastructures existantes et construction de nouveaux locaux ;

Le nombre d'associées ne compte plus que deux personnes dont, l'une détient 49 %, et l'autre majoritaire qui est devenu gérante détient les 51% restants des actions ;

La société a effectué un important investissement, avec un achat de deux (02) machines d'impression, insoleuse, massicot.

Son activité se concentre surtout sur la confection et/ou sur des travaux d'imprimerie comme la fabrication de carnets, de cartes de visite pour une entreprise, de faire part pour les particuliers, d'imprimés des questionnaires, de magazines, de jaquettes, d'étiquettes.

SECTION 3 : PROCESSUS DE PRODUCTION

L'entreprise TPFi est une entreprise à activités multiples. Chaque type d'activité a pour but de sortir un produit fini. Ce chapitre nous relate plus de détails sur les processus de production.

3.1. Matières premières

Pour réaliser tout travail d'impression : étiquette, jaquettes, magazines, la société a besoin de matières premières comme du papier. Le tableau ci-après montre la classification des papiers.

Tableau n°02 : la classification des papiers

PAPIER	POIDS (Gramme)	COULEUR	FORMAT (largeur et longueur en cm)
Pelure	Min 32 ; 36 ; 40 ; 45	Blanc ; rose ; vert ; bleu ; saumon	65 x 100
Extra blanc (blond)	50 ; 60 ; 70 ; 80 ; 90 ; 100 ; 150	Blanc	65 x 100
Bristol	160 ; 170 ; 180 ; 240 ; 250 ; 300 ; 350	Extra blanc ; blanc ; vert ; bleu ; jaune	65 x 100
Papier couché brillant	70 ; 80 ; 90 ; 100 ; 115 ; 150 ; 170 ; 180 ; 200 ; 250 ; 300 ; 400 ; 450 ; 500	Blanc	65 x 100
Verso gris	250 ; 300 ; 350 ; 400 ; 450 ; 500	Blanc recto ; gris pour verso	65 x 100
Journal	48,8	Blanc cassé	65 x 100
Autocopiant	55	CB Blanc ; CFB bleu ; CFB jaune ; CF rose ; CF blanc ; CF vert ; CF bleu ; CF jaune	45 x 64 65 x 92 65 X 100
Autocollant (offset et couché blanc)	80 ; 90	Blanc	50 x 70

Source : Trano Printy FJKM Imarivolanitra du 2000

3.2. Moyen de production

Pour aboutir aux objectifs qui sont la production des produits finis destinés au marché afin de satisfaire la demande, des matériaux très performants sont nécessaires pour bien fabriquer les produits à offrir. Dans le cas de T.P.F.I ; elle a comme matériaux :

- (01) Massicot : pour couper les papiers ;
- (02) Insoleuse : pour insérer l'image de calque ou le film sur la plaque ;
- (03) Platine(HEIDELBERG) : pour le découpage, le reinage, le perforage le numérotage, et impression ;
- (04) Table montage : pour monter le calque ou le film sur la plaque avant insolation ;
- (02) F47 : machine offset qui peut produire des couleurs monochromes, quadrichromes ;
- (02) ADAST : machine monochrome qui peut faire des impressions en quadrichromie
- (01) GTO : machine monochrome qui peut faire des impressions en quadrichromie ;
- (01) Toko : machine monochrome qui peut faire des impressions en quadrichromie ;
- (02) Révélateur : liquide qui sert à développer l'image sur la plaque.

3.4. Matières consommables

Les matières consommables sont nécessaires à la TPFI pour rendre fiable ses produits. Ces matières sont :

- encre : consommé dans la machine, de couleur CMJN (Cyan, Magenta, Jaune, Noire),
- clean : pour laver la plaque,
- l'essence : pour laver la machine,
- factures, bon de livraison, bon de commande, billet de transport, carnet de caisse

3.4. Etape de production

La fabrication de livres, de journaux, et d'autres produits fabriqués par l'entreprise TPFI s'effectue suivant six étapes.

Première étape :

La première chose à faire est de créer les maquettes sur ordinateur, c'est-à-dire imprimer des calques pour les simples couleurs, des films pour les quadri (04 couleurs CMJN) (modèle).

Deuxième étape :

L'étape suivante consiste à monter. Cela signifie assembler la plaquette avec le calque ou le film

Troisième étape :

Après avoir assemblé, il faut mettre dans la machine appelée INSOLEUSE. Après 15 minutes, l'image du film ou du calque sera transférée sur la plaque.

Quatrième étape :

Développer l'image sur la plaque c'est-à-dire, lavé la plaque avec le révélateur pour rendre l'image sur la plaque visible.

Cinquième étape :

Mettre la plaque dans la machine, ainsi que les papiers après les avoir coupés dans le massicot.

Fig. n°05 : le processus des 5 étapes sans numérotation ou perforage,

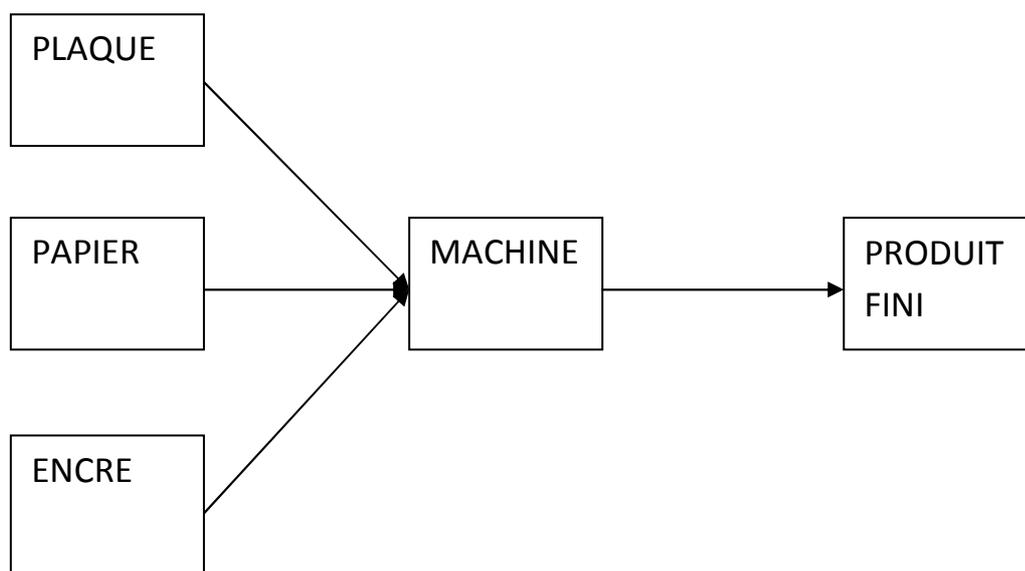
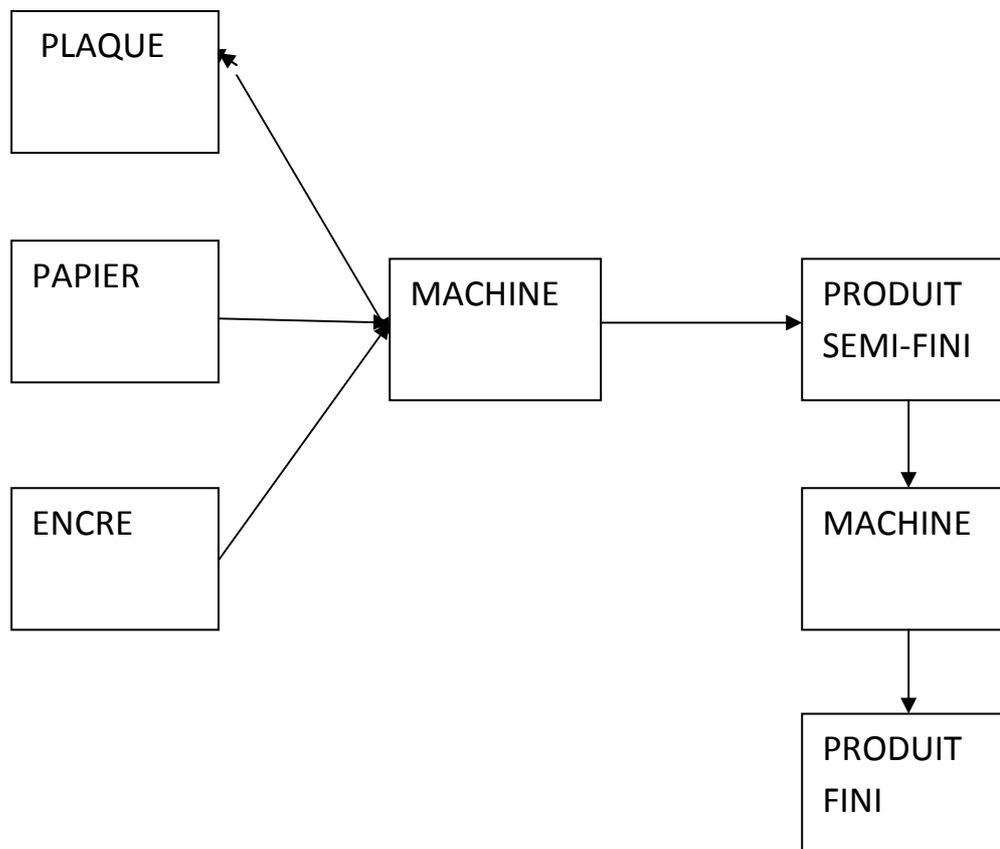


Fig. n°06 : le processus des 5 étapes avec numérotage ou perforage,



Source : Plan travail sur machine dans un atelier du 25/06/2008

Sixième étape :

La sixième étape consiste à réaliser la finition. Ainsi, il faut mettre en paquet les produits finis,agrafer les livres, puis classer les livres par page

CHAPITRE II : EVALUATION DE L'APPLICATION DES NORMES COMPTABLES

La comptabilité analytique est un outil très essentiel pour maîtriser toutes les structures à l'intérieur de l'entreprise. L'application de ce type d'analyse est souhaitable, mais avec les normes en vigueur. Cette norme permet de donner l'analyse très fiable et efficace en apportant le meilleur résultat.

SECTION 1 : NORMES A APPLIQUER PAR LA T.P.F.I EN MATIERE DU COMPTABILITE ANALYTIQUE.

Pour pouvoir évaluer l'application des normes par la société, il convient de rappeler ici les objectifs et les principes de ces normes. En effet, c'est à partir de ces derniers que nous avons pu constater le respect ou non de ces normes par la T.P.F.I avec les conséquences éventuelles.

En plus des normes sur l'évaluation des stocks et des en-cours, la société doit aussi tenir compte de l'application des principes de la comptabilité analytique selon le PCG 2005.

Les principes :

Selon leur description dans le Plan Comptable Général ou PCG 2005, ces principes de la comptabilité analytique renvoient à :

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits. En effet, parmi les principes à suivre en comptabilité analytique, selon les normes IAS, il s'agit de l'analyse des performances de l'entreprise qu'il faut viser, et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par le gestionnaire pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activités, voire même par produit et par région géographique.

- Fournir une base d'évaluation pour certains postes du bilan. Dans une entreprise individuelle, le stock final des matières doit être évalué au coût d'achat, c'est-à-dire en incluant en plus du prix d'achat, les frais de fabrication. L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks.

C'est à partir de ce point précis que commence à s'éclaircir l'évaluation de l'application des normes en comptabilité analytique.

Etant donné que les états financiers qui doivent être établis et présentés par la comptabilité générale, aux différents utilisateurs extérieurs de l'entreprise notamment le fisc, les actionnaires, les banques, les propriétaires, doivent comporter obligatoirement la valeur de stocks. Cette tâche ne peut être remplie que par l'application des normes en comptabilité analytique.

- Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de vente. Concernant la comptabilité analytique, elle a pour objectif d'analyser la formation du résultat global et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat. Elle va ainsi permettre d'explicitier le résultat global comme étant une somme algébrique des résultats par activités.

- Faire une prévision des charges et des produits. Nul ne peut ignorer le rôle de la CAE dans l'évaluation des budgets des entreprises. En effet, si la CAE est une façon de créer et de traiter l'information pour la rendre utile à la décision, la gestion prévisionnelle arrive à ses fins par :

- ❖ l'établissement des prévisions globales ou par destination ;
- ❖ le suivi des réalisations ;
- ❖ la détermination des écarts : réalisations des prévisions ;
- ❖ la détermination des écarts pour permettre une meilleure décision corrective.

SECTION 2 : APPLICATION DE LA C.A.E PAR LA T.P.F.I

Il faut rappeler que les méthodes utilisées en CAE ont pour base la norme IAS 2 concernant les stocks.

Selon la norme IAS 2 en vigueur, les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de mains d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de la distribution en détails pour évaluer les stocks de grande quantité d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres

méthodes de coût. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent appliqué.

2.1. Normes en matière de calcul des coûts

Nous avons pu constater que la société TPFI ne fait pas la distinction entre les charges afférentes à la production et le prix de revient des produits. En outre, la base de distinction des prix de vente est obtenue à partir du cumul des charges de fabrication augmenté d'une marge bénéficiaire préétablie par le directeur commercial par rapport aux coûts à la sortie de l'usine.

Par ailleurs, concernant les informations de stocks, la société dispose de « fiches de stock et d'emballage ». Ces mêmes fiches constituent la base de documents utilisés pour la gestion de stocks informatisée, qui existe au sein du service administratif et financier de la société.

Tableau de la cumulation des charges de fabrication augmente au mois de Mai 2009

FABRICATION en mois de Mai	Unîtes de fabrication	Prix de revient	TOTAL	Prix de vente	TOTAL	Marge bénéficiai
JOURNAL	1.200	8.900	10.680.000	10.200	12.240.000	1.560.000
BUBLE	4.521	7.068 ,69	31.957.547,5	9.283,21	41.969.392,4	10.011.844,9
TOTALS			42.637.547 ,5		54.209.392,4	11.571.844,9

Source : *Tableau d'étude directeur commerciale en mois de Mai 2009*

Quant au suivi des stocks des produits finis, les tâches de production venant des activités de fabrication et tous les autres documents ayant une relation avec le stock en magasin passent par le magasin de stock de produit finis et sont transférés directement au service administratif et financier afin d'être suivis journalièrement.

Un inventaire physique est effectué mensuellement dans le magasin de stockage de la société TPFI. Cependant, selon les besoins de la direction commerciale ou pour d'autres raisons, on peut faire un inventaire au cours du mois

(exemple : non concordance entre les quantités existantes en stock physique et celle des stocks théoriques).

Précisons que la méthode d'écoulement de stocks utilisés est la méthode « FIFO » (First In First Out). Les produits sont utilisés suivant l'ancienneté de leur stock et il importe de respecter les délais de conservation.

Par contre, pour ce qui concerne l'heure de travail effective dans les ateliers, la société ne dispose ni d'informations ni de documents servant de bases de calcul. Compte tenu de ces méthodes générales d'évaluation des charges de fabrication citées ci-dessus, nous pouvons conclure que la société n'applique pas des normes en comptabilité analytique.

On a aussi ce qu'on pourra être constaté en dehors de coût prédéfini. Ce coût est appelé les autres coûts. Ils ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autre que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

Exemple de coût exclus du coût des stocks et comptabilisés en charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- montant anormaux des déchets de fabrication, de main d'œuvre ou d'autre coût de production ;
- coût de stockage, à moins que ce coût soit nécessaire au processus de production préalablement à une nouvelle étape de production ;
- frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;
- frais de commercialisation.

2.2. Normes en matière de détermination de rentabilité

La rentabilité de la société est influencée par l'importance des charges supportées par les activités. Elle est aussi mise en condition par l'augmentation de toute forme d'investissement matériel ou immatériel, amortissable ou non, les entretiens et répartition de grande envergure, tous les changements repérés dans l'organisation, tels que l'embauchage de personnel, et du processus de fabrication.

2.2.1. Répartition des charges par activité

La répartition des charges par activité commence par la détermination des centres d'analyse, l'utilisation des clés de répartition des charges indirectes et enfin l'utilisation des unités d'œuvre.

2.2.2. Centre auxiliaire

Pour le cas de la société TPFI, les centres auxiliaires sont l'administration et la gestion des matériels.

2.2.3. Centres principaux

Les centres principaux sont :

- l'approvisionnement ;
- l'atelier journaux ;
- l'atelier livre ;
- l'atelier calendrier et produits divers ;
- et la distribution.

o Utilisation des clés de répartition des charges indirectes

Il s'agit dans un premier d'unité d'œuvre dans le coût de temps, de répartir les charges indirectes entre les centres d'analyse et souvent, avec des clés de répartition. Cette clé de répartition permet de distribuer les charges relatives à chaque centre d'activité pour bien déterminer le coût de production. Il s'agit de l'affectation des charges indirectes ainsi que les charges semi-directes aux centres d'analyse pour pouvoir imputer le coût production.

SECTION 3 : ORGANISATION ET REGLE DE FONCTIONNEMENT.

Ce chapitre nous parlera de la méthode de traitement des charges et plus précisément de la détermination des charges prises en compte dans la comptabilité analytique.

Il s'agit ici d'analyser la méthode de traitement des charges, de la détermination des coûts et résultats et de l'analyse de rentabilité dans l'entreprise industrielle. L'entreprise analysée a pour objet la fabrication de livres ou d'imprimerie (TRANO PRINTY FJKM IMARIVOLANITRA ou TPFI)

3.1. Méthode de traitement des charges de l'entreprise

Pour la TPF, le traitement des charges en comptabilité analytique et plus précisément le calcul des coûts de revient reposent sur deux critères d'analyse qui sont :

- Le critère d'analyse par destination ;
- Et le critère d'analyse par variabilité.

Le tableau ci-après relate la portée de chaque critère afin d'en déduire le critère le plus approprié à la TRANO PRINTY FJKM IMARIVOLONITRA

Tableau n°03 : la portée de chaque critère d'analyse

CRITERE D'ANALYSE DES CHARGES PAR LA DISTRIBUTION	CRITERE D'ANALYSE DES CHARGES PAR VARIABILITE
-Prise en compte de toutes les charges de la comptabilité générale	-Départage de charges de la comptabilité générale en charges variables et fixes
-Départage des charges entre les produits afin de calculer les coûts par fonction assumée dans l'entreprise	-Calcul des coûts variables couvrant les charges de structure
-Répartition des charges en charges directes et indirectes	-Détermination de l'influence des variations des facteurs variables (exemple : prix) sur l'activité de l'entreprise
-Evaluation des stocks entre les différents stades de fabrication	
-Détermination des coûts de revient et des résultats analytiques des produits	-Calcul de la profitabilité d'un produit à un autre.

Source : internet [http//Google](http://Google). Analyse et traitement des charges en comptabilité analytique

En comparant les paramètres de base des deux critères d'analyse, « les coûts complets » et « les coûts partiels », nous avons constaté que tous les deux ont

chacun des rôles très avantageux pour une entreprise. Cependant, afin de pouvoir définir une juste orientation de la méthode à mettre en place au sein de la société TRANO PRINTY FJKM Imarivolanitra, nous avons dû retenir les quelques particularités suivantes par rapport aux critères définis ci-dessus.

Premièrement :

La TPFI est d'abord une entreprise industrielle, ensuite commerciale, donc il lui est très utile de pouvoir « étudier l'évolution de ses coûts aux différents stades de son processus d'exploitation ».

Deuxièmement :

Comme l'environnement interne de la société n'est pas encore très familier avec les aléas du système analytique, « les coûts partiels » semblent être difficiles à maîtriser à court terme, compte tenu du départage des charges en éléments fixes et variables.

Enfin, le Plan Comptable Général propose une classification des charges par nature et préconise « la méthode des coûts complets » afin de répartir toutes les charges de la comptabilité générale dans les produits.

3.2. Analyse de la rentabilité par activité

L'analyse de la rentabilité doit être qualifiée par l'activité y afférente dans le cas de l'entreprise à activités multiples. Le non application de cette méthode entraînera une difficulté au niveau du suivi ou du contrôle.

3.2.1. Non détermination de la rentabilité.

La rentabilité de la TPFI est influencée par l'importance des charges supportées par les activités. L'augmentation de toute forme d'investissement matériel ou immatériel, amortissable ou non, les entretiens et réparation de grande envergure, tous les changements opérés dans l'organisation tels, que l'embauchage de personnel, la rotation des stocks constituent des charges difficiles à contrôler. La non maîtrise de ces charges ne permet pas à la société de contrôler l'évolution de sa rentabilité et le suivi des portefeuilles d'activité.

3.2.2. Contrôle difficile de la rentabilité.

Le chiffre d'affaires de la TPFI doit couvrir l'ensemble de ses charges et donner un profit qui mesure sa rentabilité. Chaque charge se décompose en :

- charges variables, proportionnelles au chiffre d'affaires coûtant des marchandises vendues, des frais de vente...
- charges fixes liées à la structure du service et au service administratif.

3.3. Analyse diagnostique de la CAE

La T.P.F.I est une société qui peut avoir une opportunité très qualifiante. Selon le diagnostic interne ainsi qu'externe effectué par cette entreprise, il en ressort qu'elle possède une force qui devrait être améliorée et une faiblesse qu'il faut dompter.

3.3.1. Forces

Pour l'entreprise de la T.P.F.I, on a pu constater des forces qui lui servent d'opportunité pour bien réaliser la condition nécessaire aux productions, telles que :

3.3.1.1. Matériels utilisés

La société TPFI est une imprimerie industrielle qui tient une place importante sur le marché de Madagascar. Cela est justifié par ses matériels industriels automatisés (quatre presses électroniques de haute technologie). Par ailleurs, elle dispose des matériels pour les moyens de communication, qui sont : téléphone, fax et internet.

3.3.1.2. Produits

Les produits de la société sont de bonne qualité et de prix abordable. Les produits sont fabriqués conformément à la réglementation en vigueur à Madagascar.

Des contrôles et auto contrôles sont réalisés à chaque étape :

- de la fabrication ;
- de la réception des matières premières aux produits finis.

3.3.1.3. Logiciel

La société possède un logiciel nommé « FAMOKARANA ». Ce logiciel est très efficace pour toutes les activités de l'entreprise, du point de vue de la comptabilité générale ainsi que de la comptabilité analytique.

3.3.1.4. Personnel

Les employés de la société sont compétents. Ils sont tous expérimentés dans leur domaine. Cela est justifié par la qualité des produits fabriqués par la société qui maintient toujours la meilleure qualité et surtout, il a la norme exigée par ce secteur d'activité.

3.3.2 Faiblesses

La constatation faite au sein de la TPFI nous conduit à la détection de plusieurs faiblesses qui se trouvent dans plusieurs niveaux.

3.3.2.1. La comptabilité

Le système comptable utilisé dans la société est la comptabilité générale ou comptabilité financière. Elle est adaptée à l'activité de l'entreprise mais elle ne permet pas de calculer ni le résultat au niveau de chaque activité ni le coût de production et le coût de revient de chaque produit. La rotation des stocks constituant des charges est difficile à contrôler au sein de la TPFI. En conséquence, nous pouvons constater que la non maîtrise de ces charges n'a pas permis à la TPFI d'appliquer les normes en matière de contrôle de l'évaluation de la rentabilité et le suivi des portefeuilles d'activité.

La TPFI ne calcule que les flux externes de la société et établit les résultats globaux de l'activité.

On assiste alors à une comptabilité du global qui ne permet pas de connaître les produits qui entretiennent à améliorer le résultat de l'entreprise et les produits qui ont pour effet de le déterminer.

L'analyse de la rentabilité par activité rend le calcul du coût de revient laborieux dans le cas où la rentabilité de la société n'est pas bien déterminée et cette rentabilité se contrôle difficilement à cause de la non maîtrise des charges.

L'absence, au sein de la société TPFI d'une étude détaillée de ces charges diminue le nombre et la diversification des modèles économiques et de n'obtenir qu'un modèle réduit de la rentabilité. Par conséquent, les décisions à opérer et les choix à manœuvrer sont difficiles quant à l'amélioration de la rentabilité. Ainsi, le niveau de la rentabilité reste imprévisible.

3.3.2.2. Le parc informatique

La société TPFi possède des micro-ordinateurs

- Pentium II sous Windows 98
- Pentium IV sous Windows XP

Cependant, ils ne sont pas en réseau. La disquette constitue le seul moyen pour transmettre un document. De plus, le logiciel utilisé dans la société n'établit pas automatiquement les états financiers

3.3.2.3. Personnel

Il existe une démotivation du personnel dans la société. Le personnel ne bénéficie pas d'avantages suffisants. Aussi, les relations entre les cadres et le personnel sont-elles très étroites. On observe aussi une insuffisance de communication entre les services approvisionnement et le service financier.

Cela est justifié par le non respect du délai de paiement des fournisseurs.

3.3.2.4. Rentabilité

La conséquence du non application de méthode à solliciter influence beaucoup la rentabilité de l'activité de l'entreprise. Le dirigeant ne peut plus discerner les points que la société devrait améliorer. La société en contrepartie, ne pourra jamais atteindre le bon résultat qui est prévu au début.

En outre, l'analyse des faits est très indispensable pour la bonne gestion et la gérance. En parlant de la comptabilité analytique, comme son nom l'indique, il faut savoir analyser toutes les mesures à entreprendre, du point de vue de la détermination des démarches à suivre, leurs conséquences et enfin leur contrôle.

Le contrôle est le point très essentiel car, c'est à partir de cela qu'on pourra changer les méthodes dès qu'on a observé l'inefficacité. Le problème majeur qui est constaté dans notre cas est matérialisé par l'insuffisance à l'approbation de méthode et d'analyse, qui est la base de la rentabilité de l'activité.

CHAPITRE III : EVALUATION DU TRAITEMENT DE LA C.A.E

Ce chapitre nous permet de voir toutes les charges effectuées au niveau de la T.P.F.I. Pour mieux appréhender les traitements des charges, nous allons donc analyser et apprécier les différents coûts.

SECTION 1 : TRAITEMENT DES CHARGES PAR LA T.P.F.I

Les charges à traiter ici comprennent les charges depuis l'achat des matières premières jusqu' à la distribution ou vente des produits finis.

Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charge de l'exercice au cours duquel les produits correspondant sont comptabilisés. Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation de toutes les pertes de stocks doivent être comptabiliser en charge de l'exercice à cours duquel la dépréciation ou la perte se produit.

Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant de l'augmentation de la valeur nette de réalisation doivent être comptabilisés comme une réduction du montant des stocks comptabilisés en charge dans l'exercice au cours duquel la reprise intervient.

Le processus de comptabilisation en charge de la valeur comptable des stocks aboutit à rattacher les produits et les charges.

Certains éléments de stocks peuvent être affectés a d'autre comptes d'actifs, par exemple, les stocks utiliser comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entreprise pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif suivant cette modalité sont comptabilisés en charges au cours de la durée d'utilité de cet actif.

1.1. *Choix entre coût partiel et coût complet*

En comparant les paramètres de critère d'analyse de charges (par destination ou par variabilité), nous avons pu déceler les caractéristiques particulières de la TPFI :

- cette entreprise est une entreprise industrielle, ensuite commerciale. Donc, il lui est très utile de pouvoir analyser l'évolution de ses coûts aux différents stades de son processus d'exploitation ;

- comme la société n'est pas encore dans un environnement qui lui permettrait de faire face aux aléas du système analytique, les « coûts partiels » semblent lui être difficiles à appliquer à court terme, compte tenu du départage de ces charges en éléments fixes et variables ;

- enfin, la méthode des coûts complets est proposée par le PCG 2005 pour classer les charges par nature afin de répartir toutes les charges de la comptabilité générale dans les produits.

1.2. Difficulté de détermination de la variabilité des charges

Au sein de la TPFI, l'absence d'une étude détaillée des charges par nature (variables ou fixes) diminue le nombre et la diversification des modèles économiques et ne permet d'obtenir qu'un modèle réduit de rentabilité.

Par conséquent, les décisions à opérer et le choix à manœuvrer sont difficiles quant à l'amélioration de la rentabilité. Ainsi, le niveau de la rentabilité reste imprévisible.

En effet, le chiffre d'affaires de la TPFI doit couvrir l'ensemble de ses charges pour dégager un profit qui mesure sa rentabilité. Ces charges dépendent de la quantité de produits fabriqués.

SECTION 2 : INVENTAIRE PERMANENT

Les informations disponibles concernant l'année 2007 ne nous ont pas permis de faire l'évaluation du traitement de la CAE mensuellement. Ceci est dû au fait que la société ne valorise ses stocks qu'à la fin de l'année.

A la TPFI, l'inventaire permanent entre le calcul des différents coûts n'existe pas. Par conséquent, nous n'avons pu retenir que la qualité de stock nécessaire à la fabrication du volume de production 2007.

Cependant, nous avons évalué le stock de produits vendus par la méthode du « coût moyen pondéré » à l'aide de l'information des stocks de fin de période 2006.

Par ailleurs, comme les ouvriers sont polyvalents, la main d'œuvre direct n'a pas non plus lieu.

Après avoir présenté la T.P.F I., l'évaluation de l'application des normes comptables et l'évaluation de traitement de la C.A.E. ont été discutées. Des propositions de solutions suivies des présentations des résultats attendus ont été annoncées dont la recommandation concernant le traitement de la C.A.E., résultats attendus et impacts des applications des normes IAS/IFRS par un cabinet d'expertise comptable, au sein de l'entreprise industrielle.

PARTIE III :
PROPOSITION DE SOLUTIONS ET
RESULTATS ATTENDUS

Vue les problèmes constatés au sein de la TPFI, il est très recommandé de mettre en œuvre les solutions qui lui rendent efficace en définissant son futur et surtout quels sont les résultats attendus par son activité.

CHAPITRE I : RECOMMANDATIONS CONCERNANT L'APPLICATION D'IAS/IFRS

Il faut noter que la meilleure rentabilité est apprise par l'application de la CAE. Mais aussi la CAE dépend de l'application de la norme IAS/IFRS qui lui rend efficace. Quel est alors l'efficacité de l'application des normes ?

SECTION 1 : EFFICACITE DE L'APPLICATION DES NORMES

Nous avons vu dans la deuxième partie de ce mémoire, les effets défavorables, pour la TPFI, de l'inapplication des normes dans la mise en œuvre de la comptabilité analytique. Nous recommandons donc l'application de ces normes pour obtenir de la comptabilité analytique l'efficacité dans son rôle d'outil de gestion, qui est défini par les objectifs de la CAE.

Aussi, avons-nous cru utile et urgent d'introduire en premier lieu dans la société TPFI, « la méthode des coûts complets »

1.1. Avantage de l'application des normes en matière de classement des documents.

Tandis que l'existence seul de la comptabilité générale permet le classement des documents et informations par nature (salaire, achats, immobilisations...) l'application des normes en CAE rend possible le classement des documents et des informations par destination : salaire de la section commerciale, de l'amortissement des appareils de mesure de la section des essais techniques, etc.

Si les documents de base en comptabilité générale sont des documents externes, l'application des normes en CAE permettent d'analyser les documents de base internes : bons de sortie, matières, fiches de contrôle, bons de travail, ordre d'usinage, bons de réception, etc.

1.2. Avantage de l'application des normes en matière de gestion des activités.

L'utilisation de la comptabilité générale à elle seule donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise, alors que l'application des normes en CAE prend « une vue détaillée » de chacune des activités.

La comptabilité générale a pour objet de réaliser les objectifs financiers. La comptabilité analytique, par contre, vise des objectifs économiques.

La comptabilité générale peut servir d'outil de gestion au niveau des directions, donc constitue une source excellente et importante d'informations objectives pour les cadres et les partenaires sociaux. L'application des normes en comptabilité analytique met en exergue son rôle d'outil de gestion au niveau de tous les responsables, donc son utilisation au niveau de la direction pour la prise de décisions s'avère importante.

Enfin, la comptabilité générale elle-même sert d'analyse de flux existants entre l'entreprise et l'extérieur. L'application des normes de la CAE, de son côté, assure la répartition des flux d'entrées dans l'entreprise, l'origine des flux sortants et aux mouvements internes de l'entreprise.

SECTION 2 : CONTRÔLE DE LA RENTABILITE PAR LA METHODE DES COUTS PREVISIONNELS

La rentabilité des activités est déterminé par la détermination des coûts y afférents. Il y a plusieurs méthodes qui pourraient être utilisés, et dans ce cas notre étude les détermine par les coûts prévisionnels.

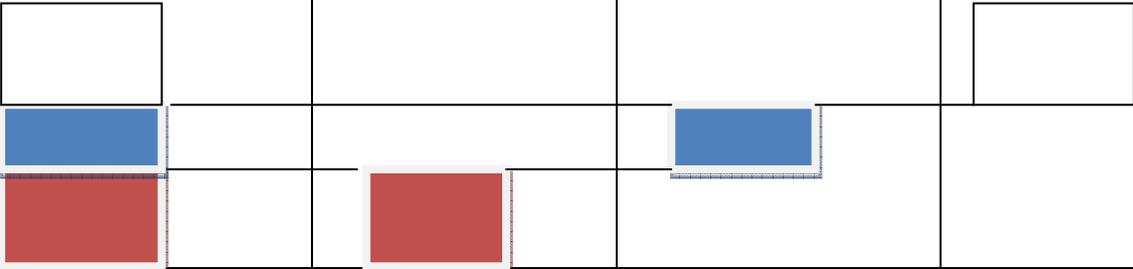
2.1. Les normes IAS et le compte de résultat

Dans la deuxième partie de ce présent mémoire, nous avons vu que l'inapplication des normes en CAE a pour conséquence une difficulté d'interprétation des résultats pour une période déterminée. Cette situation, en conséquence, ne donne aucune possibilité d'avoir une évaluation future de l'entreprise.

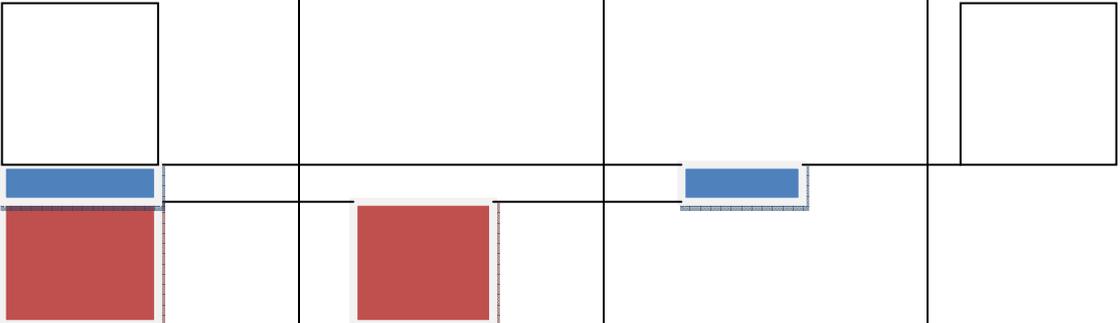
Nous recommandons donc l'application des normes IAS qui permettent de faire apparaître distinctement dans un document de synthèse appelé « état de performance ».

Tableau n°04, exemple de présentation de document de synthèse

ANNEE (N)

CHIFFRE D'AFFAIRE	COUTS FIXES	COUTS VARIABLE	RESULTAT
			

ANNEE (N+1)

CHIFFRE D'AFFAIRE	COUTS FIXES	COUTS VARIABLE	RESULTAT
			

Source personnel

Pour cet exemple, on prend en :

ANNEE N : 100 % de chiffre d'affaire et diminution de coût fixe qui représente 25 % et du coût variable qui occupe 60 %, on obtient ainsi le résultat qui représente 15 % du CA.

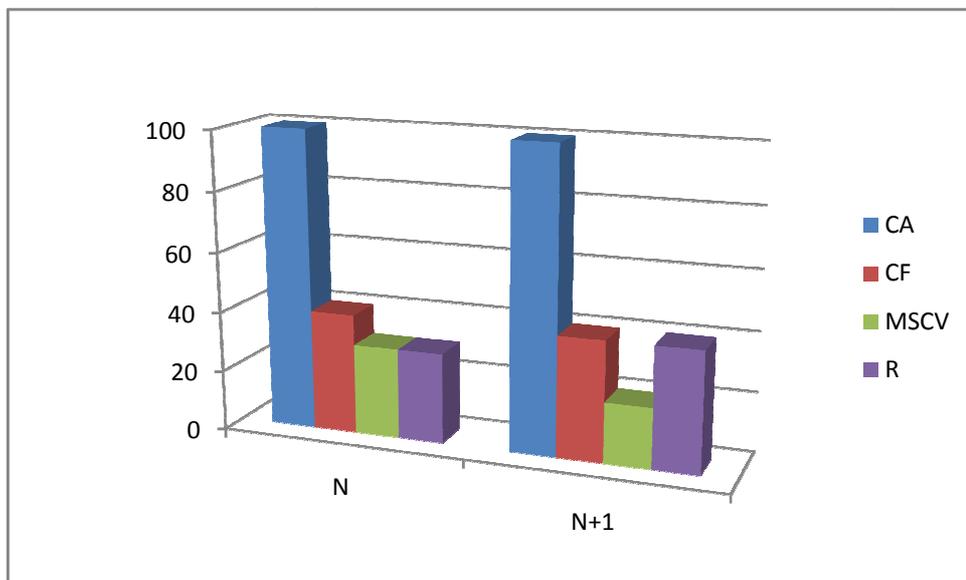
ANNEE N+1 : 100% de chiffre d'affaire et diminution de coût fixe qui représente 25 % et du coût variable qui occupe 50 %, on obtient ainsi le résultat qui représente 25 % du CA.

$$\text{RESULTAT} = \text{CA} - \text{CV} - \text{CF}$$

$$\text{ANNEE N: RESULTAT (par production)} = 100 \% - 60 \% - 25 \% = 15 \%$$

$$\text{ANNEE N+1: RESULTAT (par production)} = 100 \% - 50 \% - 25 \% = 25 \%$$

Figure n°07 : illustration de l'état de performance



Source : personnel (unité : pourcent du CA)

Cet état de performances montre ainsi les variations de situation nette provenant de l'activité déterminant le résultat.

Implicitement, les normes IAS en CAE privilégie le compte de résultat considéré comme ayant une meilleure valeur prédictive.

2.3. Normes IAS et la rentabilité prévisionnelle

Cette norme exige la détermination de plusieurs critères pour que la rentabilité soit conçue. Donc, ceux-ci demandent le calcul de coût de revient prévisionnel pour pouvoir déterminer cette rentabilité.

2.3.1. Coût de revient prévisionnel

L'application des normes en CAE permet de déterminer des prévisions en fonction des coûts réels constatés de la période écoulée en prenant compte de tous les changements donnés et des paramètres entre les deux exercices.

**Coût de revient prévisionnel= coût de l'exercice (N-1) + coût supplémentaire prévu pour
L'exercice N**

2.2.2. Détermination du prix de vente prévisionnel

Les normes en CAE permettent d'établir le prix de vente prévisionnel à partir du coût de revient prévisionnel multiplié par le taux de marge bénéficiaire défini par la direction générale :

$$\text{PRIX DE VENTE PREVISIONNEL} = \text{Coût de revient prévisionnel} \times \text{taux de marge}$$

On va faire le calcul du prix de vente prévisionnel de la production de journal à partir de la formule précédente.

D'où :

⇒ Détermination du coût de revient prévisionnel (par production)

$$\begin{aligned} \text{°Coût de revient prévisionnel} &= \text{coût ex (N-1) journal} + \text{coût sup prévu ex N Bible} \\ \text{(CRP)} &= 445.045,4 + 339.297 \\ &= 784.542,4 \end{aligned}$$

Alors le coût de revient prévisionnel est égale 784.542,4 Ariary

⇒ Détermination prix de vente prévisionnel (par production)

$$\begin{aligned} \text{Prix de vente prévisionnel} &= \text{coût de revient prévisionnel} \times \text{taux de marge} \\ \text{(PVP)} &= 784.542,4 \times 63\% \\ &= 494.261,712 \end{aligned}$$

Alors le prix de vente prévisionnel unitaire est égale 494.261,712 Ariary

CHAPITRE II : RECOMMANDATIONS CONCERNANT LE TRAITEMENT DE LA C.A.E

Pour que l'entreprise TPFI bénéficie de la bonne marche et de la fiabilité de l'activité, elle doit être en bonne et due forme sur l'application de la norme comptable. Cette norme la conduira pour arriver à ses objectifs. Dans ce cas, l'application des coûts complets paraît d'une urgence primordiale pour la TPFI. Au sein de la TPFI, les charges devraient être décomposées en charges variables et en charges fixes.

(a) Les charges variables

La TPFI devrait classer en charges variables les charges dont le montant dépend du volume d'activité (exprimé en valeur ou quantité) de l'entreprise (en général, elles sont directes).

Exemple : le prix d'achat de papier pour la production de produits finis, heures supplémentaires du personnel,...

(b) Charges fixes

Pour la TPFI, les charges fixes sont celle dont le montant est relativement indépendant du volume d'activité de l'entreprise. Ces charges évoluent par palier en fonction de la modification de la capacité de production de la société.

Exemple : les loyers des unités de production, les dotations aux amortissements des machines utilisées, l'assurance.

Ces charges ont un montant indépendant des produits fabriqués.

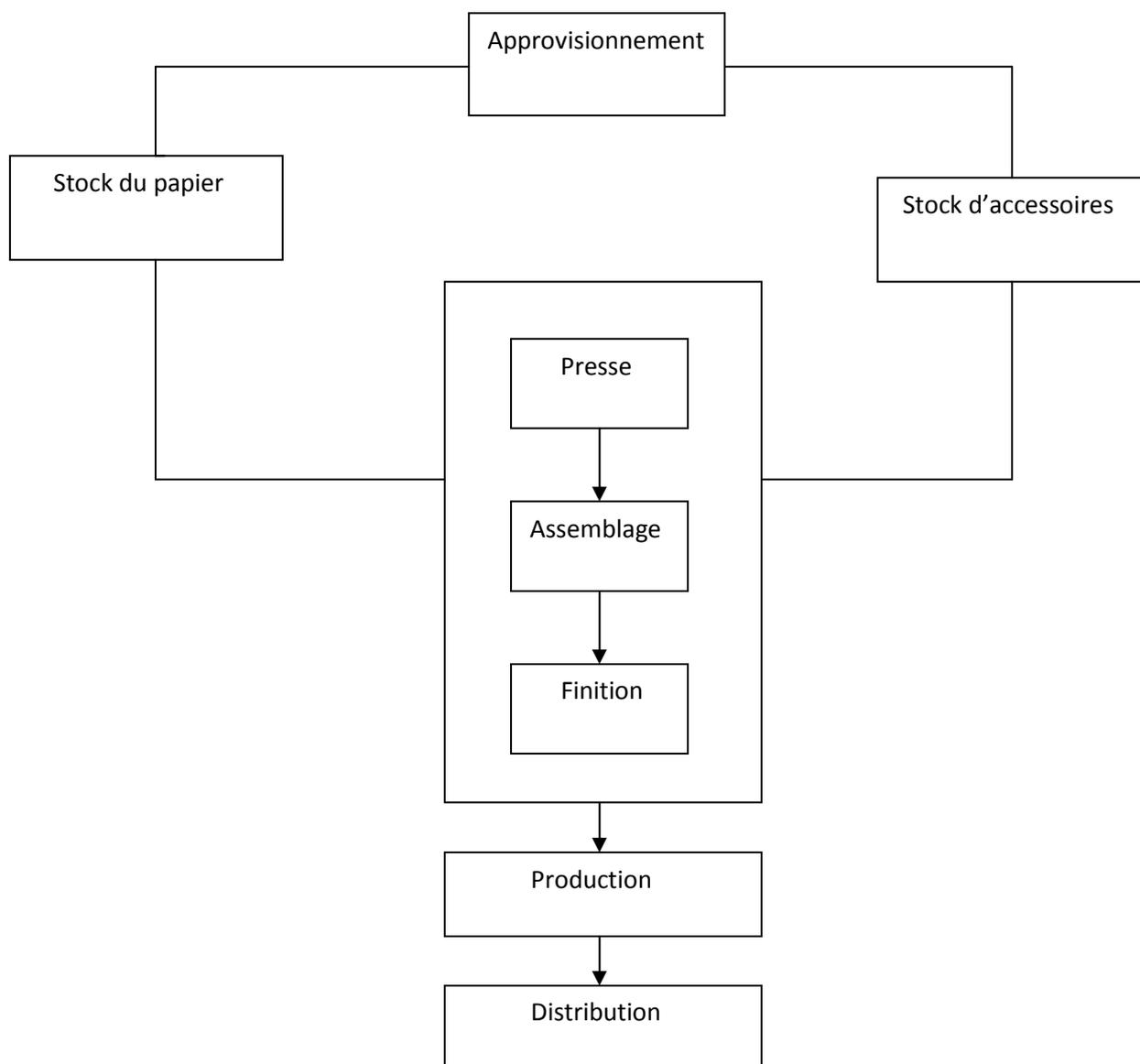
SECTION 1 : MISE EN PLACE DE LA C.A.E

D'après notre analyse et notre observation, nous estimons que l'entreprise a besoin d'un nouveau système de CAE pour pouvoir calculer les coûts de production, les coûts de revient et permettre de prendre des décisions.

Nous avons établi alors dans ce chapitre quelques exemples pour le calcul du coût de production de certains produits.

Pour ce qui est de la fabrication toutes les activités au sein de la TPFI, et les processus sont illustrés par la figure ci-après.

Figure n°08 : les processus de production au sein de la T.P.F.I,



Source : investigation personnelle

Ce schéma nous indique que la phase d'exploitation commence au niveau de l'approvisionnement. C'est dans cette phase que l'on calcule le coût d'achat des matières premières achetées et le coût d'achat des accessoires ainsi que les charges durant cette phase.

Ensuite, ces matières doivent être stockées. Elles seront évaluées à la sortie et à l'entrée par la méthode du CUMP ou PEPS suivant la méthode choisie adaptée à la matière. Après le stockage, les matières nécessaires entrent dans la phase de production.

Cette phase est répartie en trois étapes :

- La « presse » qui consiste à imprimer sur papier le contenu des livres (après la mise en maquette) ;

- L'assemblage qui consiste à effectuer la mise en forme automatique du livre suivant la quantité nécessaire de production ;

- La finition qui consiste à soigner la présentation et la couverture du livre.

Enfin, la dernière phase d'exploitation est la phase de distribution. C'est dans cette phase que l'on calcule le coût de revient et le résultat analytique de chaque produit.

SECTION 2 : APPLICATION PRATIQUE

Pour le cas de la T.P.F.I concernant l'application pratique, il est possible de calculer tous les existants. Mais dans notre cas, nous ne prenons que l'échantillon à chaque type d'activité.

La société TPF.I fabrique plusieurs produits mais dans ce cas pratique, nous prenons deux produits : la bible et le journal (revue trimestrielle d'une association) pour illustrer les calculs des coûts de production.

2.1. Production de 48 pièces de bibles

Pour la production de bibles, on prend comme échantillon la fabrication de 48 bibles, mais le traitement de toutes les productions de bibles est identique à celle qui est présentée par l'échantillonnage.

2.1.1. Approvisionnement pour le produit « bible »

Les achats des matières nécessaires à la fabrication de bible sont :

- Papier pour impression ;
- Accessoires nécessaires qui sont :
 - Fils pour assemblage,
 - Carton pour la couverture des livres,
 - Matière plastique pour la couverture
 - Cuir pour la couverture

Tableau n°05 : le coût d'achat des matières premières au sein de la T.P.F.I,

Eléments	Quantité en gramme	Prix unitaires	Montant en Ariary
<i>Charges directes :</i>			
-Papier pour impression	6095	26,000	158.470
-Carton pour la couverture	1486	44,448	66.050
-Cuir pour la couverture	223	316,726	70.630
-Matière plastique pour la couverture	740	17,472	12.930
-Fils pour assemblage	74	8,646	640
<i>Charges indirectes :</i>			
Charges pour le transport (carburant)	10 litres	1990	19.900
Coût d'achat des matières consommées			328.620

Source : TPFI pour le nombre de bible production

2.1.2. Production de 48 pièces de bibles

C'est la deuxième phase d'exploitation. La phase de production se divise en trois parties :

- (a) La presse (ou mise en impression) est exécutée par une matière pour une durée par heure.**

Tableau n°06 : Le coût de la presse (mise en impression),

Eléments	Quantité	PU	Montant (Ariary)
Encre	3.33 litres	605,705	2.017
Electricité	8 kWh	340	2.720
Coût de la presse	48 pièces		4.737

Source : TPFI par production

- (b) L'assemblage est effectué par un appareil électrique automatisé, pour une durée par heure**

Tableau n°07 : Le coût de l'assemblage des bibles

Eléments	Quantité	PU	Montant (Ariary)
Electricité	2 kWh	340	680
Coût de l'assemblage	48 pièces		680

Source : TPF1 par production

(c)La finition est réalisée dans l'atelier de finition pour une durée par heure.

Tableau n°08 : Le coût de la finition de la bible

Elément	Quantité	PU	Montant (Ariary)
Electricité	17 kWh	340	5780
Coût de la finition	48 pièces		5780

Source : TPF1 par production

Tableau n°09 : Le coût de production de la bible a chevée (48 pièces),

Eléments	Coût en Ariary
-Coût d'achat du papier et des accessoires utilisés	328.620
-Coût de la presse	
-Coût de l'assemblage	4.737
-Finition	680
-Main d'œuvre directe	5780
	480
Coût de production	339.297

Source : TPF1

339.297

Coût de production unitaire =

48

D'où, le coût de production unitaire = **7.068,69 Ariary par pièce**

2.2. Production de journal (revue trimestrielle)

La production des revues trimestrielles est calculée à partir de l'approvisionnement jusqu'au produit fini.

2.2.1. Approvisionnement pour le journal

Les matières et accessoires pour la production du journal sont :

- Du papier journal ;
- DU papier glacé pour la couverture ;
- De la colle.

L'encre que nous avons utilisée fait partie des matières consommables. Le coût d'achat des matières premières se calcule de la manière suivante :

Tableau n°10 : Coût d'achat des matières premières utilisées dans la production du journal,

Eléments	Quantité en gramme	Prix unitaire	Montant en Ariary
<u>Charges directes :</u>			
-papier journal	9.286	20,001	185.732
-papier glacé	348	54	18.792
-colle	163	42,723	6.964
<u>Charge indirectes :</u>			
Transport (carburant)	10 litres	1.990	19.900
Coût d'achat des matières utilisées			231.388

2.3.2. Production de 50 revues de 25 pages :

C'est la deuxième phase d'exploitation. D'après le schéma, la phase de production se divise en trois parties :

(a) La presse (ou mise en impression) est effectuée par une machine semi-automatique pour une durée de trois heures.

Tableau n°11 : le coût de la presse pour le journal I (50 revues

Eléments	Quantité	PU	Montant (Ariary)
Encre	7,2 litres	605	4.361
Electricité	173,33 kWh	340	58.932
Coût de la presse	50 pièces		63.293

Source TPF

(b) La mise en page est effectuée par un appareil électrique automatisé pour une durée de trois heures

Tableau n°12 : Coût de la mise en page (50 revue de 25 pages)

Eléments	Quantité	PU (Arany)	Montant (Ariary)
Electricité	43.33 kWh	340	14.732,2
Coût de la mise en page	50 pièces		14.732,2

Source : TPF

(c) La finition est réalisée dans l'atelier de finition

Tableau n°13, Coût de la finition de journal

Eléments	Quantité	PU (Ariary)	Montant (Ariary)
Electricité	368,33 kWh	340	125.232,2
Coût de la finition	50 pièces		125.232.2

Source : TPF

Le coût total de production de revues est présenté par le tableau suivant :

Tableau n°14 : Le coût de production de revue,

Eléments	Quantité	Coût en Ariary
-Coût d'achat du papier, et d'autres fournitures utilisées	9.286	231.388
-Coût de la presse	50 livres	63.293
-Mise en page	50 livres	14.732,2
-Finition	50 livres	125.232,2
-Main d'œuvre directe		10.400
Coût de production de 50 livres (N-1)		445.045,4

445.045,4

Coût de production unitaire =-----

50

D'où le coût de production unitaire = 8.900 Ariary par pièce.

A partir de ces différentes étapes de calcul, la société peut obtenir le coût de production de chaque produit fabriqué et les dirigeants peuvent prendre des décisions sur les prix de vente à attribuer à chaque produit.

CHAPITRE III : RESULTATS ATTENDUS ET IMPACTS

Ce chapitre est prévu pour montrer les résultats attendus par l'application des normes en CAE et la prise en compte des recommandations concernant l'application de la CAE que nous avons proposées dans la deuxième partie de ce mémoire. Le chapitre est divisé en deux sections qui traitent successivement les résultats attendus et les impacts organisationnels, économiques, sociaux et financiers.

SECTION 1 : RESULTATS ATTENDUS

Lors de constatation des problèmes et les solutions correspondant, nous devons avoir des résultats apportant des profits et très efficaces pour l'entreprise. C'est la raison des déterminations des conséquences des études en visant le calcul des coûts de revient, le calcul exacte de la rentabilité.

1.1. Détermination du coût de revient et résultats.

Les résultats obtenus en comptabilité générale restent compacts si la CAE n'est pas mise en place. Or, pour avoir un tableau de bord plus fiable, une entreprise industrielle de la taille de la TPFi devrait avoir des chiffres plus détaillés. En outre, une meilleure détermination du coût de revient ne peut être obtenue que par l'application des normes dans la répartition des charges par centre d'analyse.

1.2. Calcul exact de la rentabilité

Par définition, le seuil de rentabilité appelé aussi le chiffre d'affaires critique est le montant du chiffre d'affaires pour lequel il n'y a ni bénéfice, ni perte. Le calcul de ce seuil de rentabilité est connu par la formule suivante :

$$SR = \frac{CA \times CF}{MSCV}$$

SR : seuil de rentabilité

CA : chiffre d'affaires

CF : cout fixe

MSC V : marge sur cout variable

CV : charge variable

La base de calcul sur la formule ci-dessus est dans le tableau

Production	50 livres journaux
C A= 100 %	278.153,375
C V = 60%	267.027,24
MSCV=40%	178.018, 16
C F	111.126,35
S R	278.153, 375

$$SR = \frac{445.045,4 \times 111.126,35}{178.018,16}$$

D'où le seuil de rentabilité du journal = 278.153,375 Ariary

La détermination du seuil de rentabilité est indispensable pour la société, pour les motifs ci-après :

- Le calcul du seuil de rentabilité permet de mieux étudier et analyser le rôle et la répartition des charges fixes et variables ;

- Le calcul du seuil de rentabilité permet de savoir où se situe le chiffre d'affaires réellement dégagé par la société ;

- La détermination du SR permet de calculer la marge sur coût variable dont l'intérêt est d'éviter les inconvénients de l'imputation des charges fixes aux coûts des produits de la société.

- L'insuffisance du système de calcul de la marge pour prendre des décisions nécessaires de fixation du prix de vente et du chiffre d'affaire prévisionnel, résulte de nos connaissances des éléments et des critères qui contrôlent ces prévisions. Autrement dit, il est indispensable de déterminer le plafond du chiffre d'affaires qu'il faut dépasser pour pouvoir réaliser des bénéfices.

- La connaissance du seuil de rentabilité permet d'étudier le taux de risque de se trouver en déficit.

1.3. Détermination des branches d'activités non performantes

L'application de la CAE permet de comparer les taux de marge par produit vendu, et de choisir les produits plus rentables dans la production. Ainsi la CAE permet de conclure :

- Quel est le produit le plus rentable (c'est-à-dire qui a un taux de marge maximal) ?
- Quel est le produit qu'il faut abandonner (c'est-à-dire dont la marge ne suffit pas à couvrir les frais fixes y afférents : $MSCV - CF < 0$) et par quel produit peut-on le remplacer ?

Ainsi, nous pouvons dire que la méthode de la marge sur coût variable (MSCV) est un outil d'évaluation de performance de chaque produit et de détermination de produit de l'entreprise est large comme c'est le cas de la TPF1 :

Production	La bible
CA	339.297
CV	203.578,2
MSCV	135.718 ,8
CF	169.648,5
Résultats	-33929,7

$$R=135.718,8 -169.648,5$$

D'où le résultat par production devient négatifs = (33.929,9) Ariary

SECTION 2 : IMPACTS

L'application des normes IAS/IFRS dans une société apporte des impacts du point de vue économique de l'entreprise. Dans ce cas nous allons voir les impacts en terme d'organisation à savoir l'amélioration de circulation de documents, établissement des normes standard, de suivi et d'évaluation ainsi que les impacts économique y afférents.

2.1. Impacts organisationnels

Du point de vue organisationnel les effets remarquable se trouvent dans des différentes niveaux tel que :

2.1.1. Procédure améliorée de circulation des documents

L'application des normes et des recommandations proposées dans la deuxième partie de cet ouvrage permet d'obtenir une meilleure procédure de circulation de

documents. C'est une organisation interne qui détermine les différents stades que doivent suivre les documents, depuis leur élaboration ou de leurs réception jusqu'à leurs archivage. Les objectifs à atteindre sont la validité, l'approbation, la valeur, le classement, l'intégralité, les reports et les traitements en temps opportun des opérations.

Comme document, citons les documents sortants (bons d'entrée, bons de réception, bons de retour, factures d'achat...)

2.1.2. Etablissement de normes standards et de suivi de l'évaluation des activités et des coûts.

L'établissement des coûts standards doit être effectué avec beaucoup de soin. Ainsi, l'exactitude des coûts standards conditionne le succès du système. Il faut alors que sa détermination se conjugue avec l'organisation interne du travail au sein de la société TPF1 et exige :

- L'obtention des standards de quantité qui fournissent au préalable des données telles que :

- les consommations normales des intrants (papier, encre, etc.) pour une production donnée et par unité.

- les temps de travail pour la production y compris le temps de préparation. Ils sont répartis sur le nombre d'articles à produire.

- les temps de travail des machines.

- L'obtention des standards de valeurs. Le service « comptabilité analytique » valorise les standards obtenus ci-dessous en utilisant :

- les prix unitaires des matières ;

- les taux horaires salariaux ;

- les horaires d'utilisation des matériels.

Outre les standards de quantité (temps et valeur), la détermination des frais de section standards doit être préconisée pour la société TPF1. Ainsi ces frais de section seraient calculés pour la société au niveau de l'atelier ou du service de production.

Pour calculer les frais de section standards ; et les valeurs des éléments directs à imputer ou prix de revient de production, par chaque phase de production, doivent être basées sur les éléments tels que les matières premières, mains d'œuvre directe et l'amortissement des matériels.

C'est après qu'on établit le budget de l'atelier afin d'obtenir les unités d'œuvre correspondant à l'activité normale.

Ce budget doit tenir compte du :

- montant des frais variables (matières premières, charges de personnel, entretien, etc.) ;

- montant des frais fixes (chauffage et éclairage, assurances, amortissement)

Ce faisant, la société TPFI pourrait connaître aisément le coût des matières et la main d'œuvre ainsi que celui de la machine par unité de production dans une phase déterminée.

En effet, c'est l'obtention des qualités standards (compte tenu d'un pourcentage normal de déchets et de pertes) et la détermination du prix unitaire standard (compte tenu de condition d'achat et de l'évolution probable du marché, les standard par unité produite en fonction éventuellement du temps de réglage des machines et du temps de mise en train) et le taux unitaire standard (compte tenu de tarifs de salaire pratiqués et des charges sociales et les amortissement de matériels), il faut mettre en évidence le temps unitaire.

2.2 Impacts économiques

Les stocks des marchandises sont des éléments essentiels qui interviennent au niveau du cycle d'exploitation de la société. Ces éléments entrent dans les rubriques figurant au bilan pour donner une image fidèle et sincère du patrimoine de la société. La méthode de valorisation de la CAE permet d'évaluer correctement les stocks, pour lesquels la valeur sera inscrite dans l'actif du bilan de la comptabilité générale, et de ressortir le coût de revient. Certes, ces techniques sont des conditions qui contribuent à la sauvegarde des patrimoines de la société.

Les techniques d'analyse des coûts et de la rentabilité procurent aux responsables un certain « pouvoir » sur les coûts, qu'elles servent à calculer un « coût économique ».

2.3. Impacts sociaux

Pour ne pas avoir des problèmes au niveau des ressources humaines, la société cherche par tous les moyens à créer un climat social satisfaisant, offrant une formation au sein de son personnel pour déceler sa contribution aux résultats. La

formation est ici prise dans le sens de l'amélioration de la culture organisationnelle. Celle-ci consiste à montrer à tous les membres du personnel l'importance de la gestion, la nécessité d'avoir un système efficace et efficient, le processus qui sera utilisé pour améliorer le système. Il faut fournir aux membres du personnel des formations répondant à leurs besoins et portant sur l'interprétation des informations, des raisons pour lesquelles la CAE intervient dans les rôles individuels. Pour cela, il convient de souligner que les nouvelles responsabilités touchent ceux qui se trouvent dans la meilleure position pour influencer les processus et les résultats.

CONCLUSION

L'insuffisance de la pratique de la comptabilité analytique dans la société pourrait être un facteur de blocage pour les dirigeants. L'insuffisance de ce système par la société « TRANO PRINTY FJKM Imarivolanitra » ne lui permet pas d'orienter les ventes sur les produits les plus rentables, de prendre les décisions nécessaires, telles que la révision des prix de vente, l'amélioration des conditions d'exploitation, d'apprécier l'évolution de la rentabilité des produits, de prouver et d'expliquer les résultats de ses activités, de déterminer les coûts engagés par fonction et les marges générées par produit et prestation, et de faciliter l'élaboration des précisions budgétaires en se référant aux différents coûts calculés antérieurement.

A travers cet aperçu du rôle de la comptabilité analytique, nous pouvons conclure que la bonne gestion et la préparation de l'entreprise économique à affronter l'avenir, particulièrement dans un système d'économie de marché basé principalement sur la concurrence, ne peuvent être assurées que par la mise en place d'un système de comptabilité analytique.

Son rôle d'outil de gestion permettra aux gestionnaires, s'il est utilisé efficacement, de prendre les décisions rationnelles et de se prémunir ainsi d'un moyen de prévention contre toute forme de menace pouvant affecter la pérennité de l'entreprise.

Au fil de nos investigations, nous avons eu la possibilité de mettre en pratique les connaissances acquises au département GESTION.

Nous attendons donc, et nous espérons avec confiance que notre mémoire servira d'aide à la prise de décisions pour les dirigeants de la société « TRANO PRINTY FJKM Imarivolanitra ».

Dans tous les cas, l'application des normes IAS/IFRS dans la mise en place de la Comptabilité Analytique d'Exploitation peut toujours améliorer la gestion d'une entreprise industrielle.

BIBLIOGRAPHIE

I- OUVRAGES GENERAUX

-BARRE, R., LORY, R., et RICHEZ M., *Comptabilité analytique d'exploitation*, édition ISTRRA, Paris, 2003, 127 pages.

-GRAND GULLET, B .et F, *Comptabilité de Gestion, Gualine, Paris 2004, 150 p.*

-GRAND GULLET, B. et F, *Comptabilité générale, Gualine, Paris 2002, 157 p.*

-GIARAT, V., *Gestion de la Production et des flux, éd Economica, Paris, 2004, 318 p.*

-RULET C., *Comptabilité analytique d'exploitation, Istra, Paris 2001, 127 p.*

-TOUFIK S. et BURLAUD, A., *Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris 2005, 200 p.*

-HELBRIEGEL Don – SLOCUM John - WOODAM Richard, *Management des organisations*, 1^{ère} édition, Paris, 9^e tirage 2002, 693 pages.

-DUSSART Christian, *Comportement du consommateur et stratégie de marketing*, Paris, 1999, 554 pages.

-GLINGER Edith, *Gestion financière de l'entreprise, Mémentos Dalloz, Paris, 188 pages.*

-FIELDER Hayat, *Force de vente*, édition Foucher, Paris, 1990, 216 pages.

C. Pérochon J. Leurion., *Analyse comptabilité gestion prévisionnelle.*

Technique Quantitative de Gestion. Edition 6, pages 152

II- WEBLIOGRAPHIE

1. [www.plaisir de partir.com](http://www.plaisir.departir.com)
2. www.3dMadagascar.com
3. Travel Agency/Avertissement aspk – 43k
4. www.yahoo.Fr
5. <http://www.university.canada.com>
6. [http:// moov.www.city weber .com](http://moov.www.cityweber.com)

ANNEXES

Annexe I : Liste des IAS

Annexe II : IAS 2, les stocks.

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n°I : Différents centres et l'unité d'œuvre	31
Tableau n°II: Classifications des papiers à utilisé	41
Tableau n°III: Portée de critère d'analyse au T.P.F .I.....	50
Tableau n°IV: Exemple de présentation du document de synthèse.....	62
Tableau n°V: Coût d'achat des matières premières au sein de la TPF.I.....	68
Tableau n°VI: Coût de la presse pour la bible.....	68
Tableau n°VII: Coût de l'assemblage de la bible.....	69
Tableau n°VIII: Coût de finition de la bible.....	69
Tableau n°IX: Coût de production de la bible.....	69
Tableau n°X: Coût d'achat de matière première utilisé dans la production du journal.....	70
Tableau n°XI: Coût de presse du journal.....	71
Tableau n°XII: Coût de la mise en page de revue.....	71
Tableau n°XIII: Coût de finition de revue	71
Tableau n°XIV: Coût de la production de revue.....	72

LISTES DES FIGURES

page

Figure n°01: présentation du domaine d'application de la CAE et de la comptabilité générale.....	24
Figure n°02 : schème d'établissement de coût de revient	28
Figure n°03 : schéma de répartition des charges Indirectes.....	30
Figure n°04 : organigramme de la TPFI.....	39
Figure n°05 : le processus de production sans perforage.....	43
Figure n°06 : le processus de production avec perforage	44
Figure n°07 : illustration de l'état de performance	63
Figure n°08 : les processus de la production au sein de la TPFI.....	66