

ISCAE



*Conception d'une comptabilité analytique
pour la mise en place d'un système
de contrôle de gestion*

Réalisé par : M. Aziz KATTAS

Encadré par : M. Abdelghani BENDRIOUCH

2004-2005

~~~~~

## **SOMMAIRE**

|                                                                                   |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Remerciements                                                                     | 5         |
| Introduction                                                                      | 6         |
| <u>1 ère partie</u> : Etude de l'environnement interne et externe de la SONACOS : | <u>11</u> |
| I-1- Présentation du secteur d'activité : semences au Maroc                       | 14        |
| 1.1/ Céréales d'automne (blé dur, blé tendre et orge)                             | 14        |
| 1.2/ Légumineuses alimentaires                                                    | 17        |
| 1.3/ Plantes fourragères :                                                        | 20        |
| 1.4/ Betterave a sucre                                                            | 21        |
| 1.5/ Tournesol                                                                    | 24        |
| 1.6/ Pommes de terre                                                              | 28        |
| I-2- Présentation de la société                                                   | 31        |
| 2.1/ préparation de la campagne de commercialisation des céréales                 | 32        |
| 2.1.1/ Réseau de commercialisation                                                | 32        |
| 2.1.2/ Programmes de commercialisation                                            | 32        |
| 2.1.3/ Promotion des ventes                                                       | 33        |
| 2.2/ Bilan par spéculation céréales:                                              | 33        |
| 2.2.1/ Semences de céréales d'automne                                             | 35        |
| 2.2.2/ Semences de maïs hybride et des espèces oléagineuses                       | 36        |
| 2.2.3/ Semences Fourragères                                                       | 36        |
| 2.2.4/ Semences de Légumineuses alimentaires                                      | 37        |

|                                                                                                                                                     |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.5/ Semences de Betterave à sucre                                                                                                                | 37 |
| 2.2.6 / Plants de pommes de terre                                                                                                                   | 38 |
| I-3/ L'organisation de la société                                                                                                                   | 39 |
| I-4/ Processus d'approvisionnement, de production, et de commercialisation :                                                                        | 39 |
| 4.1/ Phase 1 : Réception :                                                                                                                          | 43 |
| 4.2/ Phase 2 : conditionnement                                                                                                                      | 44 |
| 4.3/ phase 3 : traitement                                                                                                                           | 44 |
| 4.4/ phase 4 : Stockage                                                                                                                             | 45 |
| 4.5/ phase 5 : Distribution                                                                                                                         | 45 |
| <b><u>2<sup>ème</sup> partie</u></b> - Projet de conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place d'un système de contrôle de gestion | 46 |
| II-1- Définition des objectifs assignés à la future comptabilité                                                                                    | 49 |
| II-2- Etude du processus de calcul du coût de revient et définition des sections                                                                    | 53 |
| 2.1/ La fonction approvisionnement :                                                                                                                | 55 |
| 2.2/ La fonction conditionnement :                                                                                                                  | 59 |
| 2.3/ La fonction Traitement:                                                                                                                        | 60 |
| 2.4/ La fonction Distribution :                                                                                                                     | 60 |
| 2.5/ La fonction Stockage :                                                                                                                         | 61 |
| 2.6/ La fonction financement :                                                                                                                      | 62 |
| 2.7/ La fonction Transport :                                                                                                                        | 63 |
| 2.8/ La fonction Administration générale :                                                                                                          | 64 |
| II-3- Définition des procédures d'affectation et de répartition des charges                                                                         | 65 |
| 3-1 Traitement des charges en charges incorporables et charges non incorporables.                                                                   | 65 |

|                                                                                   |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3-1-1/ Charges incorporables et non incorporables                                 | 66        |
| 3-1-2/ Charges supplétives :                                                      | 67        |
| 3-1-3/ Les charges d'usage et les charges étalées.                                | 67        |
| 3-2 Classification des centres d'analyse :                                        | 68        |
| 3-3 Distinction entre charges directes et indirectes et analyse de ces dernières. | 73        |
| 3-4 Le groupement et le traitement des charges indirectes dans les centres        | 76        |
| 3-5 Choix des unités d'œuvre.                                                     | 76        |
| <b>Conclusion</b>                                                                 | <b>82</b> |
| <b>Bibliographie</b>                                                              | <b>85</b> |
| <b>Annexes</b>                                                                    |           |

## **REMERCIEMENTS**

Je tiens à remercier Monsieur Abdelghani BEDRIOUCH, professeur à l'Ecole Supérieure du Commerce et de l'Administration des Entreprises pour son encadrement tout au long de ma recherche et qui m' a permis de réaliser ce travail concret, répondant à mes attentes personnelles et professionnelles en matière de contrôle de gestion.

Mes remerciements s'adressent également à Monsieur Mokhtar BOUANANI Président de Directoire de la SONACOS pour l'assistance et le soutien probant tout au long de l'élaboration de ce mémoire.

Je remercie, de même, Monsieur MOUAFFAK, responsable du « Master Spécialisé de Contrôle de Gestion » et son assistante Mademoiselle Samia RHAITI qui n'ont jamais épargné d'effort pour me fournir ainsi que mes collègues leur aide précieuse tout au long de la période de formation jusqu'à l'achèvement de ce rapport.

Je n'oublie pas de remercier également tous les intervenants qui ont animé les séminaires de ce cycle et qui m'ont permis d'approfondir mes connaissances et ma formation en matière de contrôle de gestion.

C'est avec reconnaissance que je remercie tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail et à l'accomplissement de ma mission. Merci aux membres du jury, qui ont bien voulu assister à la soutenance de ce mémoire.

## **INTRODUCTION**

Le monde économique est caractérisé actuellement par sa complexité, et son instabilité, seules les entreprises compétitives peuvent survivre. Ceci s'explique par plusieurs facteurs dont essentiellement :

- La modification structurelle affectant les courants d'échange ;
- La concurrence de plus en plus acharnée sous l'effet de la mondialisation, et l'ouverture des marchés aux entreprises étrangères.
- La réduction de la durée moyenne de vie des produits ;
- L'évolution rapide des besoins et des goûts des consommateurs.

Ceci a engendré une crise d'incertitudes qui semble affecter les managements des entreprises dans presque le monde entier. Cette réalité pousse ces entreprises à chercher à s'adapter à un milieu de plus en plus instable et en mutation continue. Aussi, ce sont les dirigeants de ces entreprises qui supportent la lourde obligation d'assurer la pérennité et la croissance de leur organisation.

D'où l'intérêt de plus en plus croissant accordé au contrôle de gestion comme un système indispensable au pilotage et gestion des entreprises.

Ainsi, le contrôle de gestion a pour objectif de fournir des informations pour aider à la prise de décision. Il joue ainsi le rôle de conseil auprès de toutes les autres fonctions. Toutefois, l'application du contrôle de gestion au sein de l'entreprise diffère selon le type de société. Il existe des différences selon la structure des coûts de l'entreprise et les objectifs assignés à ce contrôle.

En effet, les schémas classiques des systèmes de décision hiérarchisés ne suffisent plus, face au besoin de suivre avec finesse l'ensemble des activités de

l'entreprise et de disposer rapidement des informations nécessaires pour réagir efficacement aux perturbations de toute nature qui peuvent affecter la vie de l'organisation. Il y a alors aujourd'hui un besoin de suivi analytique détaillé des coûts des opérations. Il ne suffit plus d'évaluer simplement le coût de revient des produits : il faut d'abord que ce coût de revient soit évalué avec précision, et que cette connaissance permette, pour les productions futures, de chiffrer des devis avec une fiabilité accrue. Il faut, de plus, connaître les coûts associés aux clients, afin d'orienter la politique commerciale de la société. Il faut enfin cerner les coûts induits par le fonctionnement d'ensemble de l'entreprise, afin d'orienter les choix d'organisation et de gestion vers une efficacité accrue.

Pour ce faire, le contrôle de gestion a besoin d'informations comptables rapides, pertinentes, permanentes, mais aussi détaillées que possible. La comptabilité générale reste une obligation légale qui ne peut pas satisfaire la totalité des besoins en informations les dirigeants des organisations ;

D'où l'intérêt accordé à la conception et la mise en place de la comptabilité analytique, qui considère l'entreprise comme un ensemble d'unités indépendantes (fonctions, centres, activités, processus...), contribuant chacune pour sa part à la réalisation des résultats et objectifs.

Selon les dispositions du plan comptable, la comptabilité analytique a pour objet:

- 1- de faire apparaître les éléments pouvant contribuer à la détermination du prix de vente des produits ou au contrôle de leur rentabilité et de fournir en cas de besoin des éléments justificatifs de facturation d'objets, de produits ou de services;

2- de permettre l'examen des conditions internes de l'exploitation par :

- l'analyse des charges d'exploitation et l'observation de leur évolution ;
- la comparaison de ces charges à des prévisions ou à des normes préétablies, le calcul et l'analyse des écarts et la recherche de leurs causes;

3- de fournir à l'entreprise les bases d'évaluation de certains éléments de son actif immobilisations, travaux faits par l'entreprise pour elle-même, stocks, encours, etc.

La comptabilité analytique est donc un outil d'information indispensable au contrôle de gestion, et l'on peut affirmer qu'à quelques rares exceptions, il n'est pas possible de faire fonctionner de façon efficace le contrôle de gestion sans la comptabilité analytique.

L'environnement interne et externe de la SONACOS a connu plusieurs perturbations ces dernières années, ayant caractérisé tous les aspects de la vie de la société, et qu'on peut résumer dans les points suivants :

**1)-** La libéralisation progressive du secteur de commercialisation des semences au Maroc, en deux étapes :

- **1990** : Libéralisation du secteur, qui a mis fin à la situation de monopole de la SONACOS, ce qui a permis la création de plusieurs sociétés concurrentes.
- **1996** : libéralisation des prix de semences au Maroc.

A signaler que le secteur des semences est réglementé par le dahir N°1-69-169 du 29 juillet 1969, modifié et complété par le dahir portant loi N°1-76-472 du

19 septembre 1977. Et que l'intervention dans ce secteur est soumise à agrément Préalable du ministère de tutelle.

La production, le contrôle et la certification des semences et des plants au Maroc sont régis par des règlements techniques homologués par des arrêtés du Ministre de l'Agriculture. Ces règlements techniques définissent en particulier:

- les conditions d'admission au contrôle;
- l'organisation de la production;
- les modalités et les normes du contrôle au champ et au laboratoire,
- les normes de certification;
- les conditions de conditionnement, d'étiquetage et de stockage.

Actuellement, 15 règlements techniques, qui précisent les modalités de production, du contrôle, du conditionnement et de la certification, sont homologués. Ils concernent les principales espèces végétales cultivées au Maroc.(Céréales d'automne, céréales de printemps, légumineuses alimentaires et fourragères, le tournesol hybride, les cultures oléagineuses, le coton, la betterave industrielle et fourragère, les semences standard de légumes, la pomme de terre, les agrumes, l'amandier, la vigne, le fraisier et l'olivier).

2)- L'effet de la mondialisation : ainsi différents accords de libre échange ont été signé avec plusieurs pays notamment les Etats-Unis, les pays arabes (accord d'Agadir), la Turquie, et récemment avec les Etats arabes unies. Ainsi, malgré les mesures de protection du secteur agricole que prévoient ces accords, ayant différé le délai d'ouverture totale, des mesures urgentes

doivent être prises pour le rendre compétitif, à commencer par une meilleure gestion des ressources disponibles

- 3)- La privatisation : la SONACOS est inscrite sur la liste des sociétés privatisables en 2006, ce qui impose une nouvelle vision managériale orientée vers le marché, ayant pour objectif la réalisation des meilleures performances économique. Ainsi la notion du service public assurée par la SONACOS sera abandonnée au profit de la recherche de l'efficacité, l'efficience, et la compétitivité.

Pour ce faire la SONACOS a commencé par la mise en place d'un système d'information et de gestion performant (BPCS), qui est tout d'abord une réponse à une obligation légale pour l'entreprise publique qui n'est plus soumise au contrôle financier de l'Etat. (Dispositions de la Loi 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes).

Ce SIG est un outil d'information, d'aide à l'organisation, à la planification et à la décision. Il présente plusieurs atouts pour l'entreprise, à savoir :

- ⊗ Capacité d'adaptabilité et d'évolution
- ⊗ Couverture étendue des domaines d'activités.
- ⊗ Intégration de l'ensemble des domaines.
- ⊗ Information en temps réel.
- ⊗ Traçabilité des opérations
- ⊗ Ouverture à d'autres applications et outils d'analyse.

L'étape suivante consiste en la mise en place d'une comptabilité analytique qui répond aux objectifs attendus. D'où l'intérêt accordé à ce travail par la SONACOS (Société Nationale de Commercialisation des Semences) qui a approuvé un réel

besoin de mettre en place une comptabilité analytique préalable à l'adoption d'un système de contrôle de gestion.

## 1<sup>ère</sup> partie :

# **Etude de l'environnement interne et externe SONACOS :**

L'utilisation des semences certifiées par les agriculteurs constitue le moyen de valorisation diffusion le plus efficace des progrès de la génétique et contribue sensiblement à l'augmentation de la productivité. C'est pourquoi l'Etat a pris très tôt les mesures nécessaires pour doter le pays d'un secteur semencier adapté.

Le secteur semencier au Maroc a connu depuis le début des années 1970 un développement et une croissance soutenus qui ont permis la création d'un patrimoine génétique végétal national de qualité, la mise en place d'une réglementation adaptée, l'utilisation croissante des semences par les agriculteurs, et l'émergence d'opérateurs privés et d'associations professionnelles.

Cependant, depuis quelques années, ce développement paraît -s'essouffler, entraînant sa stagnation ou sa régression. Ceci se dégage à travers divers indicateurs, notamment:

- Une stabilité ou une diminution au niveau de la création variétale ;
- Une stagnation au niveau de l'évolution des superficies, de la production et de la commercialisation des semences certifiées;
- Un taux d'utilisation qui reste bas; à titre d'exemple pour les céréales d'automne ce taux est de 11 % des besoins théoriques contre 30% retenu par la FAO
- Une faible évolution des moyennes de rendement;
- Un arrêt de développement du secteur privé producteur

Ces indicateurs dénotent l'impact de contraintes structurelles et conjoncturelles qui entravent la continuation du développement du secteur, et notamment:

- La faible rentabilité de la production des semences de la majorité des

espèces;

- L'insuffisance des actions de vulgarisation et d'encadrement de l'utilisation de la semence ;
- La limitation de disponibilité de matériels génétiques variés et performants pouvant répondre aux exigences des diverses zones agro écologiques ;
- Les problèmes de commercialisation, et notamment le prix de vente élevé de la semence par rapport au prix du commun, l'importance du secteur informel non contrôlé, un certain manque de professionnalisme des opérateurs expliquant un déficit de concertation et de discipline au niveau du secteur, le manque de structures d'arbitrage et d'organisation interprofessionnelle efficace.

Sans oublier d'autres contraintes liées au secteur agricole en général, notamment :

- La dépendance vis-à-vis des aléas climatiques ;
- Le parcellement des terres agricoles suite à l'héritage et autres,
- Fiable trésorerie de l'agriculteur...

Par ailleurs, le nouvel environnement national et international, caractérisés par la libéralisation de l'économie et la globalisation des échanges, impose de nouveaux défis que doit relever le secteur semencier marocain.

C'est dans cette perspective que Monsieur le Ministre de l'Agriculture, de l'équipement et de l'Environnement a demandé à l'ensemble des professionnels et des Administrations concernés d'engager une réflexion, en vue d'élaborer une stratégie pour le secteur des semences au Maroc et un plan d'action pour son développement.

## **1/ Présentation du secteur d'activité : semences au Maroc**

### **1.1/ CEREALES D'AUTOMNE (blé dur, blé tendre et orge)**

#### **SITUATION ACTUELLE ET DEFITS :**

La superficie totale emblavée en céréales d'Automne est en moyenne de 5 millions d'hectares. La quantité moyenne des semences certifiées commercialisées annuellement est de 660.000 qx, soit un taux de couverture moyen de 11 % ; les semences utilisées sont en grande partie produites au niveau national.

Malgré les acquis enregistrés au niveau du secteur, un certain nombre de contraintes freinent son développement depuis quelques années, notamment :

- La faiblesse de la rentabilité de l'activité semencière aux niveaux de la production, de la transformation et de la commercialisation;
- L'inadaptation du matériel génétique disponible aux exigences de toutes les zones agro écologiques ;
- La faiblesse du taux d'utilisation de la semence certifiée (blé tendre 20 %, blé dur 13 %, orge 1 %), et le niveau de la demande est irrégulier;
- Le faible développement de l'organisation interprofessionnelle.

#### **ORIENTATIONS ET OBJECTIFS:**

En vue d'assurer la pérennité de cette activité, il est nécessaire de lever ces contraintes en mettant en place un plan d'actions sur 5 ans dont les orientations principales sont les suivantes:

- En matière de la recherche:

Les programmes de création variétale doivent être régionalisés en associant

les utilisateurs à leur élaboration.

- En matière de production:

Au niveau des semences de pré base, l'I.N.RA continuera, à côté des sociétés semencières à assurer la couverture des besoins nationaux en cette catégorie, en attendant que ces sociétés s'investissent davantage pour prendre la relève ;

Au niveau des semences de base et des semences certifiées, les programmes de multiplications devront être orientés de plus en plus vers les périmètres irrigués et le bours favorable, en vue de sécuriser la production, de stabiliser et d'améliorer le revenu des agriculteurs.

- En matière d'utilisation:

L'Etat et l'ensemble des opérateurs devront reprendre dans un cadre concerté l'ensemble des actions visant la promotion et la vulgarisation de l'utilisation de la semence, en vue d'améliorer les niveaux d'utilisation actuelles.

- En matière d'organisation professionnelle:

Tout en opérant un désengagement progressif, l'Etat devra continuer à intervenir à travers ses structures concernées pour assurer l'approvisionnement normal du pays en semences (notamment en années de sécheresse et en matière de prise en charge des frais de stockage des stocks de sécurité)

- Le plan d'action proposé vise, à travers les orientations arrêtées, la réalisation des objectifs suivants :
  - améliorer le taux d'utilisation des semences certifiées pour atteindre 30 et 40 % aux horizons 2003 et 2008.

- constituer un stock de sécurité de 400.000 qx en 2008.

### **PLAN D'ACTION ET MESURES D'ACCOMPAGNEMENT**

Les actions principales du plan d'action proposé sur 5 ans, s'articulent autour:

- Du renforcement des moyens financiers de l'LN.R.A. pour consolider l'ensemble de ses programmes de recherche et lui permettre la mise en place de la régionalisation de la création variétale, en vue de produire des variétés plus adaptées et plus productives, et l'achèvement du programme d'équipement hydro agricole pour la sécurisation de la production des semences de pré base.

Parallèlement, il est nécessaire de doter le pays d'un centre national de biodiversité pour la conservation et l'utilisation des diverses ressources phylogénétiques nationales.

- De la mise en place d'un plan d'action en concertation avec les opérateurs de la filière, visant l'amélioration du niveau actuel d'utilisation des semences, et portant sur les conditions de commercialisation, les actions d'encadrement, de vulgarisation et de promotion etc..., en prenant rapidement un certain nombre de mesures d'accompagnement, visant à garantir les mêmes conditions de commercialisation pour tous les opérateurs de la filière en matière de transport de semences, de frais de stockage et d'utilisation des points de vente (C.T. et C.M.V.). Parallèlement, Il Y a lieu de sauvegarder la rentabilité de la filière par la prise en charge par l'Etat, en concertation avec la profession, du déficit économique actuel. Ce soutien qui permettra à la filière de réaliser sa structuration dans de bonnes conditions, ne sera plus nécessaire au terme du plan, suite à l'amélioration de la productivité et

l'extension du marché d'utilisation escomptées.

- un Centre national des semences plus opérationnel et dépendant du Comité consultatif, et qui se chargera de la gestion des relations contractuelles et des évaluations techniques et économiques nécessaires

Ces structures devront permettre à terme, la mise en place d'une organisation interprofessionnelle définitive capable d'assurer la gestion des activités du secteur et l'approvisionnement normal du pays en semences.

Des mesures d'accompagnement devront être prises, en matière de support législatif et de financement de ces structures par prélèvements parafiscaux.

- Orientation de l'utilisation des semences sélectionnées, vers les zones favorables permettant sa meilleure valorisation.
- Incitation des multiplicateurs, par le biais des associations agricoles, à investir davantage pour l'amélioration de la qualité des semences;
- Accompagnement de ces mesures de campagnes promotionnelles visant à inciter les agriculteurs à adopter l'utilisation des semences sélectionnées.

## **1.2/ LEGUMINEUSES ALIMENTAIRES**

### **SITUATION ACTUELLE ET CONTRAINTES:**

Les légumineuses alimentaires occupent la deuxième position après les céréales avec une superficie moyenne de l'ordre de 420.000 Ha (moyenne

1980-1997), soit près de 7 % de la S.A.U. Cette superficie est concentrée principalement dans les zones bour favorable.

Ce secteur a enregistré une régression des superficies et des productions due principalement à la faible rentabilité de ces cultures qui s'explique par leur faible rendement, les charges élevées des opérations d'entretien et l'extension de l'infestation par l'orobanche peu maîtrisée jusqu'à maintenant.

La production nationale de semences certifiées de légumineuses alimentaires est en moyenne de 3.000 qx (moyenne de la période 1975-1990). Rapporté aux besoins globaux en semences, le taux de couverture ne dépasse pas 1 %.

Les importations en semences certifiées sont estimées annuellement à environ 4.000 qx, soit 1,5 % des besoins globaux. Le reste est comblé par des semences communes. Quant à la production des semences standard, elle avoisine une quantité annuelle de 45.000 qx et concerne principalement la fève et le petit pois est destinée surtout à l'exportation.

Les contraintes qui entravent le développement de ce secteur sont:

- la gamme limitée de variétés inscrites au catalogue officiel, notamment pour la fève et le petit pois sec (à titre d'exemple, dernière variété inscrite de fève date de 1985) ;
- l'inadéquation entre la qualité des variétés inscrites au catalogue officiel et les exigences des agriculteurs (calibre des graines pour le pois-chiche, nombre de grains par gousse pour les fèves, couleur du grain pour les lentilles, durée de cuisson etc...) ;
- La faiblesse de la maîtrise. Des techniques de production, notamment en

matière de lutte contre l'orobanche;

- La rentabilité économique insuffisante de cette production.

### **ORIENTATIONS ET OBJECTIFS:**

Vu l'importance de ces cultures comme source de protéines dans l'alimentation et leur rôle dans l'équilibre des assolements, le développement d'un programme national de production de semences est une orientation stratégique évidente.

Dans ce sens, les objectifs chiffrés à atteindre sont les suivants :

♦ Niveaux de production :

- . **en 2005** : 14.000 qx en semences certifiées et 21.000 qx en semences standards
  - . **en 2010** : 24.000 qx en semences certifiées et 21.000 qx en semences standards
  - . **en 2020** : 43.000Qx en semences certifiées et 12.000 qx en semences standards,
- ♦ garder un stock de sécurité de l'ordre de 20 %, soit 3.000 qx en 2005, 5.000 qx en 2010 et 9.000 qx en 2020.

### **PLAN D'ACTION ET MESURES D'ACCOMPAGNEMENT:**

Les principales actions proposées dans le plan céréaliier sont à retenir pour le secteur des semences des légumineuses alimentaires, en tenant compte de certaines de leurs particularité.

Cependant, il est nécessaire de mettre en place des actions appropriées pour

la lutte contre l'orobanche et le développement de la mécanisation de ces cultures.

### **1.3/ PLANTES FOURRAGERES**

#### **SITUATION ACTUELLE ET CONTRAINTES:**

La superficie moyenne cultivée en cultures fourragères est de l'ordre de 360.000 Ha, dont près de 40 % sont situés en irrigué. Ainsi, cette sole a enregistré une augmentation de l'ordre de 12 % durant les 10 dernières années.

L'offre actuelle des semences certifiées (production locale et importation), ne couvre généralement que 10 % des besoins globaux en semences fourragères.

La production nationale moyenne de semences fourragères certifiées au cours des cinq dernières années est de l'ordre de 18.000 qx.

Le recours à l'importation est systématique pour l'approvisionnement du marché, la quantité moyenne annuelle importée s'élève à environ 13.000 qx.

Les contraintes qui freinent la production nationale sont :

- La gamme des espèces fourragères cultivées en irrigué est très limitée
- La faiblesse de la rentabilité de la production des semences fourragères;
- L'insuffisance de l'encadrement technique de la multiplication de certaines espèces.

#### **ORIENTATIONS ET OBJECTIFS :**

L'importance de ces espèces pour l'alimentation animale et leur intérêt dans l'assolement, imposent le développement d'un programme national de production de semences fourragères pour permettre:

- L'extension des superficies fourragères en irrigué et aux zones non cultivées et susceptibles d'être emblavées en fourrages, principalement les parcours et les jachères ;
- L'amélioration de la productivité des cultures fourragères à travers la généralisation de l'utilisation des semences sélectionnées et la maîtrise des techniques culturales appropriées.

**Objectifs de production:**

- Atteindre à l'horizon 2020 une quantité d'unités fourragères de 2,5 milliard ;
- Atteindre aux horizons 2005, 2010 et 2020 une production en semences fourragères certifiées respectivement de 30.000 qx, 40.000 qx et 60.000 qx.

**PLAN D' ACTIONS ET MESURES D' ACCOMPAGNEMENT :**

Comme pour les céréales, les principales actions proposées sont à retenir pour le plan de développement de ce secteur, tout en soulignant la nécessité de subventionner pour la période du plan d'actions la production de certaines espèces (luzerne, bersim...) en raison de leur faible rendement.

**1.4/ BETTERAVE A SUCRE**

**SITUATION ACTUELLE ET CONTRAINTES:**

La superficie moyenne annuellement emblavée en betterave à sucre s'élève à 65.000 Ha, soit moins de 1 % de la S.A.U., dont 18 % en bour.

Conception de la comptabilité analytique pour le Contrôle de Gestion : SONACOS

La production annuelle moyenne s'élève à 3 millions de tonnes de racines, soit un rendement moyen de 48 T/Ha, et de 370.000 T. de sucre. La betterave à sucre participe à hauteur de 80 %, à côté de la canne à sucre, à la couverture de près de 55 % des besoins intérieurs de consommation de sucre.

Les besoins annuels moyens en semences, exprimés en terme de quantités par variété par les Comités Régionaux de Sucre, s'élèvent à 9.400 Qx de semences multigerms et 4.000 unités de monogermes (soit 3 % des superficies emblavées). La totalité des besoins est importée par la SONACOS pour une valeur globale moyenne d'environ 80 millions de dirhams.

Cette situation entraîne une dépendance totale du pays vis-à-vis des fournisseurs étrangers de semences multigerms.

### **ORIENTATIONS ET OBJECTIFS :**

- Réduire la dépendance vis-à-vis de l'extérieur en matière d'utilisation des semences de betterave à sucre par le développement d'un programme national de création variétale ;
- Etendre l'utilisation de la semence monogermes, plus prometteuse à plusieurs niveaux (économie de la main d'oeuvre, productivité, utilisation d'un paquet technologique approprié etc...).

Pour ces orientations, les objectifs arrêtés sont les suivants:

- Atteindre, à l'horizon 2001, une superficie de 8.000 Ha de betterave à sucre monogermes, sur un potentiel existant de 17.000 Ha. A cet effet, les besoins en semences monogermes seraient de l'ordre de 12.600 unités;

- Entamer, à partir de l'an 2002 la commercialisation interne de semences nationales de betterave multigerme pour couvrir une partie des besoins. Ce taux de couverture tournera à long terme (horizon 2020), autour de 50 % (soit, 5.000 Qx).

### **PLAN D' ACTIONS ET MESURES D' ACCOMPAGNEMENT**

- Développement des semences mono germes à travers :
  - la mise en place d'un programme de recherche expérimentation pour la mise au point de techniques appropriées;
  - le renforcement de la formation et de l'encadrement des techniciens et des agriculteurs pour le transfert des technologies;
  - la mise en oeuvre de mesures incitatives pour l'investissement relatif à l'acquisition de matériel agricole et pour l'encouragement de la création de sociétés de service;
  - le suivi de la mise en oeuvre des actions envisagées par des structures régionales et nationales regroupant l'ensemble des intervenants.
- la production de semences nationales de betterave à sucre: poursuivre le projet national actuellement en cours, en vue de la commercialisation des premières variétés à inscrire en 2002.

### **1.5/ TOURNESOL**

#### **SITUATION ACTUELLE ET CONTRAINTES:**

Les superficies réalisées annuellement en tournesol se situent autour de 120.000 Ha (moyenne de 1993-1997). Après une période d'accroissement rapide (1981-1993), il y a eu une tendance à la stagnation des réalisations sous l'effet essentiellement de la baisse du prix à la production.

Les besoins moyens en semences nécessaires à la réalisation de ce programme sont évalués à 12.000 Qx.

La production de semences certifiées reste faible : 1.400 Qx (moyenne 1993-1997) en raison des rendements bas (3,4 à 5,3 "Qx/Ha), dus aux insuffisances techniques de production, ainsi qu'aux aléas climatiques (conduite en bour).

Cependant, l'utilisation des semences certifiées a connu une régression importante durant ces 10 dernières années, passant de 30 % (moyenne de la période 1987-1991) à 15 % (1992-1996) pour atteindre 10 % la campagne écoulée. L'utilisation des hybrides reste très faible.

Les principales contraintes entravant l'utilisation et la production des semences certifiées de tournesol sont :

- l'incertitude de la commercialisation de la production commune suite à la libéralisation des prix à la production et la privatisation future de la COMAPRA, l'incertitude d'écouler la production amène les agriculteurs à limiter les frais de culture et à utiliser leurs propres graines.

- La suppression par la COMAPRA du préfinancement de "la semence distribuée" et l'intervention limitée des sociétés semencières dans cette opération;
- Le prix relativement élevé de la semence, notamment les hybrides :
  - Hybrides : 50 dh/ kg
  - Certifiés nationaux : 12 dh/ kg
  - Production commune : 3,70 dh/ kg
- Le nombre limité de variétés disponibles sur le marché : 2 variétés population et une dizaine d'hybrides sur 90 inscrites au catalogue officiel.

#### **ORIENTATIONS ET OBJECTIFS:**

- L'intensification des programmes de recherche et d'expérimentation : la poursuite des travaux d'amélioration génétique, en vue d'élargir le profil variétal, la création et l'introduction de variétés population et d'hybrides productifs et résistants aux maladies.
- L'amélioration du taux d'utilisation des semences certifiées à travers des actions de sensibilisation des agriculteurs pour l'intérêt des semences certifiées.
- La contribution de l'ensemble des intervenants dans la filière à l'encadrement des utilisateurs (AMSP, ASPOT, CETIO, COMAPRA, SONACOS, INRA,...)

## **Objectifs**

Sur la base d'un programme prévisionnel à l'horizon 2003, de 200.000 Ha en tournesol, les besoins en semences certifiées projetés sont estimés à 20.000 Qx.

Pour satisfaire cette demande potentielle, la moitié de ces besoins serait assurée par la semence issue de la production nationale (10.000 Qx). Le reste des besoins serait couvert par les semences d'importations hybrides et variétés population).

### **PLAN D'ACTIONS ET MESURES D'ACCOMPAGNEMENT:**

- Le renforcement des structures de recherche, notamment l'INRA par un appui en moyens humains et matériels afin de lui permettre de réaliser ses programmes d'action dans de bonnes conditions.
- Le développement des programmes de production de semence en irrigué : une partie du programme de production de semences est à réaliser en irrigué (30 à 50 %) afin d'augmenter les disponibilités et sécuriser l'approvisionnement.
- La sensibilisation des agriculteurs à l'utilisation des semences certifiées par l'intensification des actions de vulgarisation et d'encadrement (organisation des campagnes de sensibilisation, installation des parcelles de démonstration).
- L'amélioration des conditions d'approvisionnement des agriculteurs par :
  - L'installation et la multiplication des points de ventes pour faciliter l'accès des agriculteurs à l'utilisation des semences certifiées ;
  - La recherche de formules de préfinancement des semences, dans un

- cadre contractuel entre les fournisseurs et les associations des producteurs;. la présentation des semences en petits emballages (la kg) pour faciliter la distribution et l'utilisation des semences ;
  - . le maintien de l'exonération des droits et taxes à l'importation pour les semences hybrides de tournesol.
- Le développement des actions de partenariat entre les différents intervenants dans la filière semencière à l'échelle nationale et internationale.

## **1.6/ POMMES DE TERRE**

### **SITUATION ACTUELLE ET CONTRAINTES:**

La pomme de terre occupe une superficie moyenne de 56.000 Ha., dont 10.000 Ha de primeurs et assure une production de 950.000 T (130.000 T de primeurs dont 80.000 T export).

Les besoins en semences s'élèvent à 136.000 T. Ils sont couverts par les importations à hauteur de 26 % et par la production nationale certifiée à raison de 2 %. Le reste, soit 72 % est couvert par des plants communs prélevés à partir des productions précédentes.

La faiblesse de la contribution de la production nationale s'explique par les contraintes majeures suivantes :

- Coût de production et frais de post-récolte élevés, particulièrement l'entreposage, se traduisant par une faible compétitivité des semences nationales par rapport à celles d'importation;
- Manque de mesures d'incitation au profit de la production nationale, notamment la subvention au stockage;
- L'insuffisance des moyens de conditionnement et d'entrepôts frigorifiques dans certaines régions de production;
- L'insuffisance en matière de concertation entre les différents opérateurs de la filière.

### **ORSEVATIONS ET OBJECTIFS :**

- Améliorer la productivité de la culture à travers l'utilisation de semences certifiées.

- Promouvoir l'utilisation des semences certifiées pour les cultures de primeurs précoces et d'arrière-saison.
- Assurer un seuil minimal de satisfaction de la demande nationale en semences certifiées produites localement. A ce propos, le taux de couverture visé à l'horizon 2002 est de 20 %, soit une production nationale de 24.000 T.

**PLAN D'ACTIONS ET MESURES D'ACCOMPAGNEMENT:**

- Développer un programme national de production de semences de pomme de terre, en tenant compte des potentialités existantes en matière de régions de production, d'infrastructure disponible et des données du marché. La concrétisation de cette action nécessite la prise des mesures suivantes :
  - établissement d'un programme de recherche en matière de techniques de production et de stockage ;
  - extension de la gamme des variétés à multiplier pour permettre une diversification variétale en fonction de leur adaptation régionale et leur destination.
  - introduction d'une partie de la production nationale en montagne, en vue de réduire. 13: durée du stockage;
  - installation d'essais de démonstration de variétés nouvelles plus performantes.
- Prendre en charge une partie des frais de stockage de la production nationale, afin d'alléger les charges occasionnées par ce poste. A cet effet, les montants récupérés à partir des droits de douanes et taxes prélevés sur les semences importées, devraient être destinés à la

subvention du stockage. Le montant de cette subvention devrait être au minimum d'un dirham/kg;

- Créer un Comité interprofessionnel chargé du suivi des réalisations du programme de production de semences certifiées ;
- Faire participer la profession à l'organisation des campagnes de sensibilisation et de promotion au profit des agriculteurs sur l'intérêt de l'utilisation de semences nationales ;
- Définir au début de chaque campagne, le programme d'importation en concertation avec les multiplicateurs et les importateurs, afin d'assurer un approvisionnement régulier du marché.

## 2- Présentation de la société

### Fiche signalétique :

- **Forme juridique** : S.A à directoire et conseil de surveillance
- **Capital social** : 34 Mdhs
- **Date de création** : 1975
- **Activité** : Commercialisation de semences
- **Chiffre d'affaires** : Le chiffre d'affaires de la société s'élève à 417 M dhs à fin avril 2005 contre 420 M dhs à fin avril 2004. (Source : Comptes sociaux arrêtés à fin Avril)
- **Actionnariat** : l'Etat Marocain et d'autres organismes Etatiques : 100%
- **Principaux débouchés** : ORMVAS, SOGETA, SODEA, Agriculteurs divers, sucreries, etc.
- **Capacités de stockage** : 1.000.000 de quintaux
- **Effectif** : 202 personnes permanentes en plus des occasionnels selon les besoins d'activité
- **Gamme de produits** : Semences de céréales ( blé dur, blé tendre, mais..), légumineuses, betterave, pomme de terre, fourrage...
- **Points de vente** : plus de 372 points de vente répartis sur 16 centres et sous centres régionaux.

## **2 .1/ PREPARATION DE LA CAMPAGNE DE COMMERCIALISATION**

### **2.1.1/ Réseau de commercialisation**

Dans le cadre de la politique de rapprochement des semences aux agriculteurs et afin de promouvoir le niveau d'utilisation de cet intrant, la SONACOS a utilisé un réseau de commercialisation qui comprend en plus de ses 16 Centres et sous Centres Régionaux et de son entrepôt frigorifique, 372 points de vente au niveau des Centres de Travaux (CT), des Centres de Mise en Valeur Agricole (CMV) et des Centres de Développement Agricole (CDA).

Ces points de vente sont désignés chaque année conjointement par les ORMVA, les DPA et la SONACOS.

### **2.1.2/ Programmes de commercialisation**

Les programmes prévisionnels de commercialisation de semences au niveau national par Wilaya, par Province ou par organisme (DPA, ORMVA) ainsi que la répartition par points de vente sont établis en tenant compte des réalisations antérieures, du potentiel d'utilisation, des conditions particulières de chaque région au titre de cette campagne, et des besoins exprimés par les régisseurs et les services extérieurs du Ministère de l'Agriculture.

Pour la betterave à sucre, le programme national de commercialisation a été arrêté par les services extérieurs du Ministère de l'Agriculture en collaboration avec les sucreries et les associations professionnelles.

### **2.1.3/ Promotion des ventes**

La SONACOS a pris les mesures nécessaires pour satisfaire la demande des agriculteurs, en approvisionnant au moment opportun tous les points de vente en quantités suffisantes en semences de variétés disponibles.

Aussi, afin d'améliorer le niveau des ventes de semences et de faire connaître les nouveaux produits, les actions promotionnelles suivantes ont été entreprises:

- La tenue de réunions avec les régisseurs et les représentants des services extérieurs du Ministère d'Agriculture au début de la campagne au niveau de tous les centres régionaux de la SONACOS, en vue de les informer des disponibilités en semences et des programmes prévisionnels de commercialisation.
- La participation de la SONACOS à des foires nationales et régionales.

## **2.2/ BILAN PAR SPECULATION CEREALES**

### **2.2.1/ Semences de Céréales d'automne**

Les disponibilités globales en semences de céréales d'automne pour la campagne 2004-2005 ont atteint **728 295 qx** nets, Leur répartition se présente comme suit:

- **Semences : 679 340 qx, ( 93 % du disponible )**

|                        |   |                   |
|------------------------|---|-------------------|
| ‣ Stock de report      | : | <b>268 781 qx</b> |
| ‣ Production nationale | : | <b>407 339 qx</b> |
| ‣ Importation          | : | <b>3 220 qx</b>   |

▪ **Bon à semer : 48 955 qx, (7 % du disponible)**

|                             |   |                   |
|-----------------------------|---|-------------------|
| ‣ Stock de report           | : | <b>15 588 qx</b>  |
| ‣ Production de la campagne | : | <b>33 367 qx.</b> |

La ventilation des disponibilités globales par espèce est indiquée ci-après :

|                     |   |                    |      |             |
|---------------------|---|--------------------|------|-------------|
| ‣ <b>Blé dur</b>    | : | <b>203 770 qx,</b> | soit | <b>28 %</b> |
| ‣ <b>Blé tendre</b> | : | <b>487 632 qx,</b> | soit | <b>67 %</b> |
| ‣ <b>Orge</b>       | : | <b>36 893 qx,</b>  | soit | <b>5 %.</b> |

### **2.2.1.1/ Ventes**

La campagne agricole 2004/2005 a été caractérisée par une demande très forte de semences. Les ventes réalisées ont atteint **655 453 qx**, soit une augmentation de **8 %** par rapport à celles de l'exercice précédent (609 325 qx). Elle pouvait atteindre un niveau record si les disponibilités en semences n'avaient pas constitué un facteur limitant.

Cette augmentation de ventes est expliquée principalement par l'octroi d'une marge importante de subvention, et dans une moindre mesure par la qualité médiocre de la production des agriculteurs de certaines zones, qui a été

touchée par le phénomène de germination sur épis à la suite des pluies abondantes survenues au stade de la maturité de la production.

La ventilation des ventes par espèce se présente ainsi :

- ▶ **Blé dur** : 169 418 qx
- ▶ **Blé tendre** : 461 025 qx
- ▶ **Orge** : 25 010 qx

#### **2.2.1.2/ Importance des ventes par espèce et par variété**

L'analyse des ventes par espèce montre que le **blé tendre** occupe la première place avec **70 %**, suivi du **blé dur** avec **26 %** et de **l'orge** avec **4 %**.

Les principales variétés commercialisées sont :

- ▶ Karim avec 46 % des ventes de blé dur,
- ▶ Achtar avec 30 % des ventes de blé tendre
- ▶ Tamellalet avec 21 % des ventes d'orge,

#### **2.2.2/ Semences de maïs hybride et des espèces oléagineuses**

##### **2.2.2.1/ Maïs hybride**

Les disponibilités en semences de maïs ont atteint **1 424 doses** et **2 qx**, provenant en totalité des stocks de report.

Les **ventes** totales ont atteint **259 doses et 2 qx** .

Le **stock** final porte sur **458 doses**.

Le bilan par variété est résumé au tableau n° 2 ci-joint.

### **2.2.2.2/ Espèces oléagineuses**

Le disponible en semences de tournesol a atteint **734,7 qx** issus des stocks de report (534 qx), et de l'importation (200 qx).

Les ventes de semences ont atteint **93 qx** auxquelles s'ajoutent **217,7 qx** vendus pour la consommation,

### **2.2.3/ Semences Fourragères**

#### **2.2.3.1/ Disponibilités**

Les quantités disponibles mises à la disposition des agriculteurs s'élèvent à **17 703,3 qx** nets. Elles se composent comme suit :

|                   |   |                    |
|-------------------|---|--------------------|
| ▶ Stock de report | : | 8 528,0 qx         |
| ▶ Production      | : | 9 175,3 qx         |
| <b>Total</b>      | : | <b>17 703,3 qx</b> |

#### **2.2.3.2/ Ventes**

Les ventes de semences ont atteint **11 705,8 qx**, soit **66,1 %** du disponible. à cette quantité s'ajoutent :

- ▶ **104,5 qx** : Ventes pour la consommation

- ▶ **5,0 qx** : dons pour essais.
- ▶ **160,8 qx** : refusés et traités, cédés à titre gratuit aux organismes de Chasse et aux Eaux et Forêts.

#### **2.2.4/ Semences de Légumineuses alimentaires**

Le disponible en semences de lentille, de fève et de pois chiche a atteint **4 195,2 qx**. Les ventes de semences ont porté sur **965,8 qx**, celles pour la consommation s'élèvent à **88,2 qx**. Le stock restant est de **3 102 qx**.

#### **2.2.5/ Semences de Betterave à sucre**

##### **2.2.5.1/ Disponibilités**

Pour satisfaire les besoins arrêtés par les différents périmètres, la SONACOS a mis à la disposition de ces derniers les quantités suivantes :

##### **➤ Polygermes : 9 958 qx**

- ▶ **Stock de report** : **796 qx**
- ▶ **Achat et dépôt vente** : **9 162 qx**

##### **➤ Monogermes : 5 386 unités**

- ▶ **Stock de report** : **270 unités**
- ▶ **Achat, dépôt vente** : **5 116 unités**

La répartition des besoins par variété est arrêtée par les comités techniques régionaux.

##### **2.2.5.2/ Ventes**

Les ventes de semences ont été effectuées dans le cadre de marchés passés avec les sucreries au niveau des périmètres de la Moulouya, Tadla et Doukkala. Pour les périmètres du Gharb et du Loukkos

Les ventes globales ont atteint un niveau record de **9 838 qx** de polygermes et **4 327 unités** de monogermes suite à une forte demande des périmètres de Gharb et Loukkos.

## **2.2.6/ Plants de pommes de terre**

### **2.2.6.1/ Disponibilités**

La SONACOS a pris les dispositions nécessaires pour satisfaire les besoins des agriculteurs en plants de pomme de terre. C'est ainsi que les importations ont atteint **17 569,3 tonnes** de variétés inscrites et utilisées au Maroc,

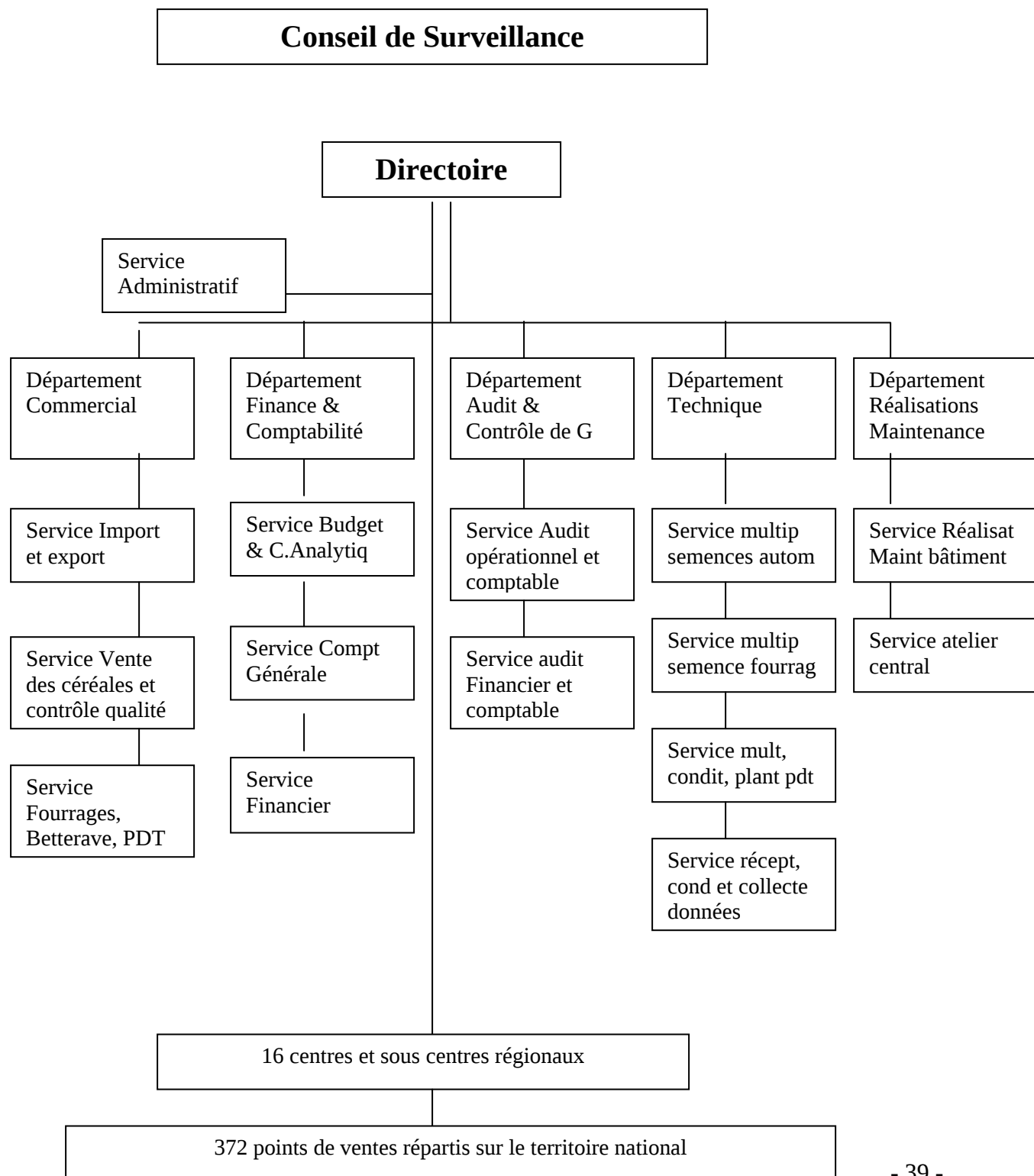
Ce niveau représente près de **37 %** des importations totales du pays (47 000 T environ).

### **2.2.6.2. Ventes**

La campagne de commercialisation de plants certifiés de pommes de terre à l'échelon national était caractérisée par une demande relativement moyenne avec une chute de prix de vente à la fin de la campagne.

Les ventes ont ainsi porté sur **16 678,3 tonnes** enregistrant presque le même niveau que la moyenne de vente des cinq dernières années (**17 000 tonnes**).

### 3- L'organisation de la société



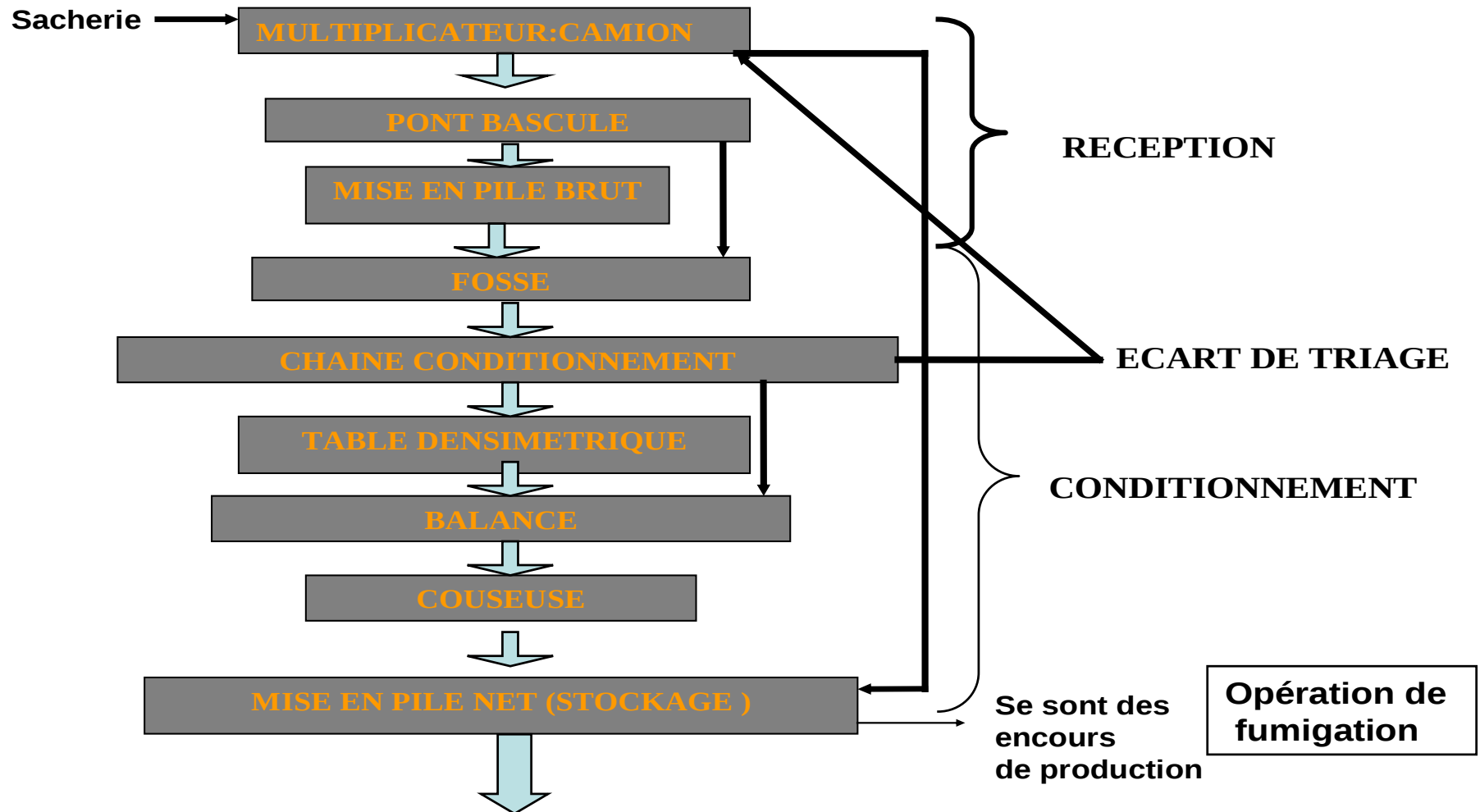
#### **4- Processus d'approvisionnement, de production et de commercialisation :**

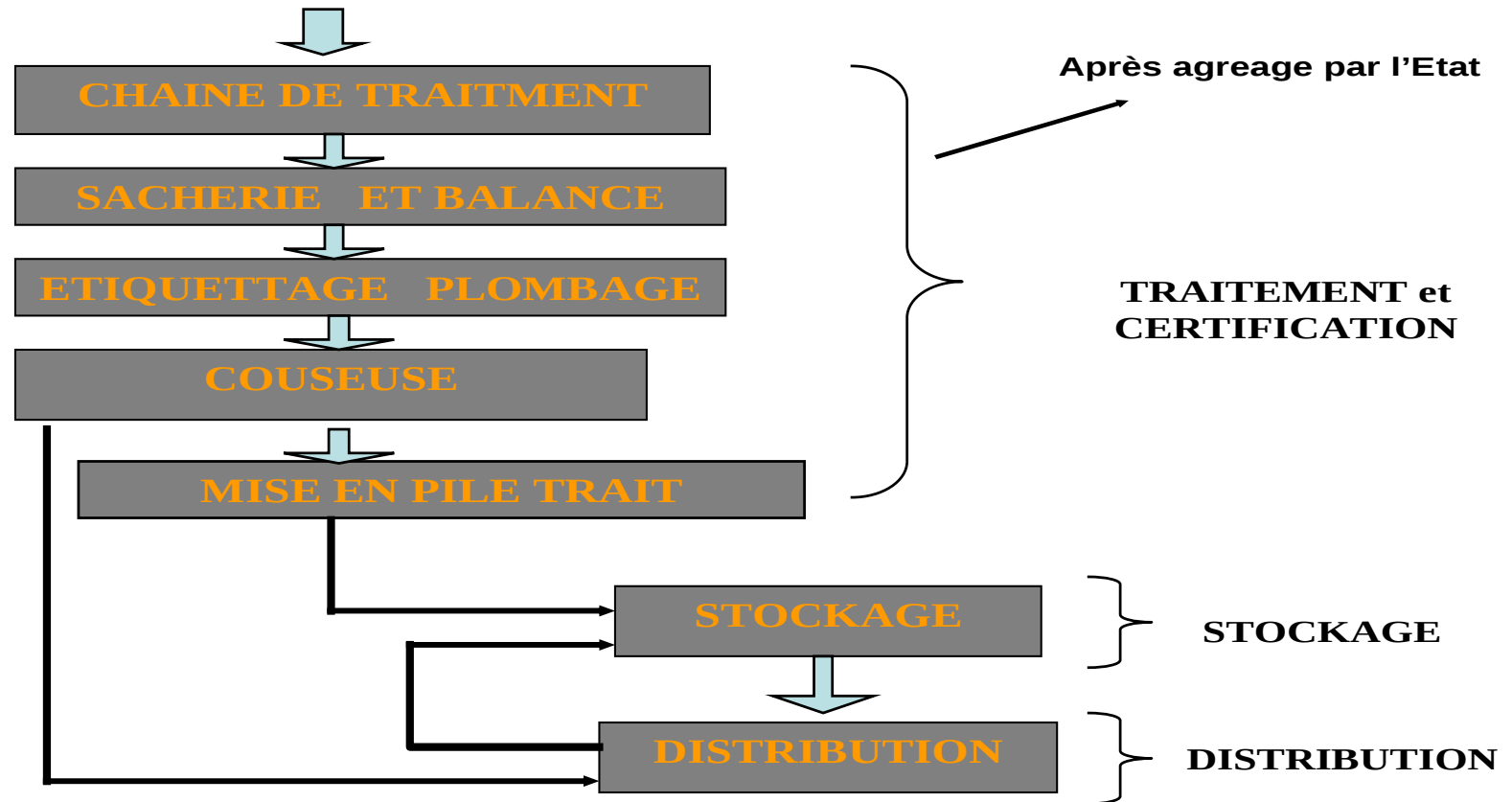
Après avoir présenté la société et donné un aperçu sur l'activité semencière au Maroc, nous allons étudier les étapes qui constituent le processus d'activité de notre société (core business).

Le processus d'activité peut être défini comme étant «un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir faire spécifique, homogènes du points de vue de leurs comportements du coûts et de performances, permettant de fournir un output à un client interne ou externe, à partir un manier d'input » (P. Lorino 1991).

Les principales tâches dans le processus d'activité de la SONACOS sont : l'approvisionnement, le conditionnement, le traitement, la certification, le stockage, le transport, ainsi que la vente.

# Processus d'activité





La production des semences pour le compte de la SONACOS se fait par des partenaires contractuels généralement des agriculteurs privés, SOGETA, SODEA, Coopératives agricoles....

La SONACOS a l'obligation d'acheter et commercialiser que des semences contrôlées et agréées par les services du ministère de l'agriculture (D.P.V.C.R.F)

Cependant, en l'absence du matériel nécessaire au conditionnement, et au traitement des semences chez les agriculteurs, la SONACOS réalise ces opérations par son propre matériel, pour le compte de ses fournisseurs.

L'opération de production de semences agréées passe par plusieurs phases :

#### **4.1/ PHASE 1 : Réception**

La Réception des semences se matérialise au niveau de chaque centre par le passage obligatoire sur le pont bascule qui génère les frais suivants :

- \* Entretien du pont bascule
- \* Amortissement
- \* Frais payés au service de métrologie (ministère du commerce et d'industrie).
- \* Main d'œuvre occasionnelle

Après leurs réception, les semences sont soit conduites directement à la fosse de la machine de conditionnement soit elles sont mises en pile s'elles sont livrées dans des sacs distribués par la SONACOS, cette opération génère des frais de MOT et les charges de la sauterelle éventuellement utilisée (Électricité, Amortissement, Entretien etc....).

#### **4.2/ PHASE 2 : conditionnement**

Après la réception, la matière première passe par une chaîne de conditionnement, cette opération a pour objet de trier les semences qui répondent aux critères de taille et de qualités exigés par la SONACOS, cette étape dégage les frais suivants :

- ◆ Entretien de la chaîne
- ◆ Électricité
- ◆ Amortissement
- ◆ Main d'œuvre occasionnelle

Après cette étape, les semences conditionnées sont nubilisées et logées dans des sacs qu'on fait coudre mécaniquement ce qui génère des frais (électricité, entretien, amortissement, fil à coudre consommé, produits de nubilisation, sacherie...)

Puis à la fin de cette tâche, la totalité des semences nubilisées sera mise en pile et fumigée en globalité dans l'attente du certificat ou non d'agréeage.

#### **4.3/ PHASE 3 : traitement**

Après certificat de l'organisme concerné on procède à l'achat final des quantités reçues et conditionnées qui sont traitées au fur et à mesure suivant le programme du département commercial par une chaîne de traitement qui engendre les frais suivants :

- ◆ Électricité
- ◆ Entretien
- ◆ Amortissement

En plus des produits de traitement nécessaires pour assurer une bonne des semences

#### **4.4/ PHASE 4 : Stockage**

Une fois les semences traitées elles sont destinées soit au stockage soit au vente directement c'est ainsi qu'au niveau du stockage il faut ajouter des charges supplémentaires engendrées par les frais liés directement avec les palettes, les bâches et les magasins (Entretien, Amortissement , Bourrelets et la main d'œuvre...).

#### **4.5/ PHASE 5 : Distribution**

La campagne de commercialisation des semences s'étale sur la période entre octobre et Mars, l'approvisionnement des points de vente et le transfert des semences entre les centres se font au fur et à mesure selon un programme commercial qui tient compte des besoins spécifiques à chaque région, et les recommandations des services du ministère de tutelle. En effet plusieurs charges sont générées en parallèle avec cette opération à savoir (Manutention, Transport frais, de sauterelle).

Il y a lieu de signaler que les méventes (les quantités rapatriées) génèrent des charges supplémentaires (transport, main d'œuvre).

## **2<sup>ème</sup> partie :**

# **Projet de conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place d'un système de contrôle de gestion :**

L'économie marocaine est passée d'une économie de production dans laquelle il fallait approvisionner le marché demandeur de volume, à une économie de marché dans laquelle les entreprises doivent s'adapter en permanence à la demande tant quantitative que qualitative d'un marché en pleine mutation. Cette évolution de l'environnement génère de nouveaux besoins d'information analytiques autres que ceux fournis par la comptabilité générale.

En effet, la comptabilité générale satisfait à des besoins d'ordre économique, financier juridique et fiscal. Elle est entièrement orientée vers la saisie de données d'après leur nature et vers la détermination des résultats globaux de l'entreprise. De ce fait, la comptabilité générale ne se prête qu'à un nombre limité d'analyses, d'où la nécessité de la mise en oeuvre d'une comptabilité analytique permettant de combler ce déficit informationnel pour une prise de décision plus réfléchie.

La comptabilité analytique constitue un outil de gestion indéniable permettant :

- ♦ De contrôler les opérations techniques d'achat, de fabrication et de vente de l'entreprise en décelant par les coûts, les variations de rendement et de productivité et en situant les responsabilités ;
- ♦ De contrôler les résultats d'exploitation élémentaires et ainsi d'orienter la politique de vente conformément aux impératifs économiques et sociaux de l'entreprise ;
- ♦ De déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- ♦ D'établir des prévisions rationnelles (programmes et budgets), d'en constater la réalisation et d'expliquer les écarts qui en résultent.

On peut ainsi résumer les objectifs de comptabilité analytique dans les points suivants :

- ◆ Identification des coûts de chaque fonction assumée par la société ;
- ◆ Utilisation de ces coûts pour l'évaluation de certains éléments du bilan de la société notamment le stock ;
- ◆ Explication des résultats en faisant ressortir les écarts entre coût d'achat, coût de production des produits et leur prix de vente.

## **1. Définition des objectifs assignés à la future comptabilité analytique :**

Le rôle de la comptabilité analytique est en croissance continue. Tous les travaux de recherches et les écrits en matière de gestion s'accordent pour dire que la comptabilité analytique est indispensable pour la gestion et le pilotage de l'entreprise. Elle permet de faire ressortir le coût d'une activité, d'une fonction, d'un produit,...et d'agir sur ce coût au travers de l'influence des comportements en maîtrisant leur dynamique et en définissant un modèle statistique explicatif (méthode des moindres carrés ou de régression par exemple).

Ainsi, la comptabilité analytique procède au classement des charges de l'entreprise par destination. Elle repose sur des systèmes d'information unifiés et intégrés en mesure de répondre simultanément aux besoins différenciés d'utilisateurs internes par la production d'une information utile à la gestion et aux utilisateurs externes par la reproduction d'informations nécessaires à la communication financière.

Le domaine de la comptabilité analytique consiste donc en l'analyse des conditions de l'exploitation; d'où l'appellation comptabilité analytique d'exploitation. Son rôle est donc de contribuer à mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats qui présentent le plus d'intérêt pour les gestionnaires et décideurs de l'entreprise.

Dans la pratique, la comptabilité analytique permet essentiellement de :

- ♦ mesurer les coûts engagés et la rentabilité dégagée :
  - \* au niveau des produits vendus par l'entreprise ;
  - \* au niveau des types de clientèle et segments de marché auxquels l'entreprise s'adresse et des zones géographiques sur lesquelles elle vend ses produits.

- ♦ mesurer la performance des différents centres de responsabilité de la Société et ceci en terme :
  - \* d'efficacité : atteinte des objectifs ;
  - \* d'efficience : optimisation des moyens mis en œuvre pour atteindre l'objectif.
- ♦ utiliser des coûts pour l'évaluation de certains éléments du bilan de la Société, notamment les stocks
- ♦ déterminer et expliquer les résultats analytiques,

Par ailleurs, l'aspect calcul et analyse des écarts est souvent du ressort du contrôle de gestion, auquel la comptabilité analytique fournit les éléments de base.

Enfin, signalons qu'il n'est pas nécessaire que la comptabilité analytique couvre tous les aspects cités précédemment : on peut calculer le coût de revient (coût au stade final, c'est à dire au stade de la vente ; Il était appelé aussi prix de revient), sans analyser de façon très poussée les coûts. Mais surtout on peut analyser les coûts sans calculer systématiquement le coût de revient qui n'est plus alors qu'un "sous-produit" de la comptabilité analytique conçue dans ce cas surtout pour le suivi des consommations et des frais.

Après une analyse approfondie des spécificités de gestion de la société et des différents entretiens avec les responsables de la société, il s'est avéré que la comptabilité analytique présente un atout majeur pour la société, et un outil d'information préalable, mais aussi indispensable pour la mise en place d'un système de contrôle de gestion qui va permettre une meilleure gestion de la société.

Cette vision s'impose surtout après la libéralisation du secteur des semences au Maroc, et l'augmentation de la concurrence sur certains produits comme la pomme de terre, les céréales.

Compte tenu du caractère public de la SONACOS, cette dernière a l'obligation d'approvisionner en semences, en permanence, tout le territoire national quelque soit la région, et abstraction faite de la rentabilité de l'opération, qui se trouve parfois impactée négativement par les coûts élevés de transport, de stockage, et de main d'œuvre occasionnelle.., alors que les concurrents privés ne ciblent que les régions proches, et les plus rentables.

Le système de gestion de la SONACOS se base sur une comptabilité générale et sur quelques états mensuels de contrôle de gestion établis par Le département de l'audit et contrôle de gestion constitués par : des tableaux de suivi de la main d'œuvre occasionnelle, carburant ..., ou par le département commercial : Production de semences en quantités selon l'espèce, ou la variété..

Mais, le besoin grandissant de la société en matière d'information a contribué à l'accroissement de l'intérêt pour l'instauration de la comptabilité analytique. En effet, les renseignements fournis par la comptabilité générale et par les états mensuels de contrôle de gestion s'avèrent insuffisants et incapables de dispenser la société de données indispensables à la bonne gestion.

Toutefois, le fait de décider de l'adoption d'une comptabilité analytique pose le problème du choix de la méthode. Ce choix doit tenir compte des moyens et des caractéristiques de l'entreprise. D'autant plus que l'organisation de la comptabilité analytique à mettre en place dépend énormément de la méthode choisie en vue de calculer des coûts et des résultats.

Ce choix ne s'exerce pas dans l'absolu, il doit tenir compte des caractéristiques de l'entreprise et de l'état dans lequel elle se trouve. Ainsi plusieurs points doivent être pris en considération :

- ♦ La nature de l'activité de la société oriente vers une analyse, soit par stock, soit par commande, soit les deux à la fois.
- ♦ Le type de marché (influençant la relation coût-prix et donc le prix à calculer) et la taille de l'entreprise fixent l'ampleur des besoins en matière de contrôle de l'activité et des coûts.

Théoriquement, il existe plusieurs méthodes d'analyse des coûts (coût complet, coût partiel, direct costing, ABC...), et chacune d'elles à ses avantages et ses inconvénients. A priori, aucune d'elles n'est à exclure, toutefois, il est inenvisageable de les utiliser toutes à la fois. Le choix de l'une des méthodes sera défini en fonction des objectifs et des conditions de la société.

En tenant compte des attentes de la société de la future comptabilité analytique, de son organisation, et après discussions avec les différents responsables, La méthode choisie est celle de Full Costing (sections homogènes) qui nous paraît à même de remplir les objectifs assignés pour la comptabilité analytique à mettre en place à savoir l'analyse des coûts et des résultats permettant l'amélioration des décisions de gestions.

Elle permet, entre autre, l'imputation des charges indirectes. Elle peut servir de base à l'implantation d'un système de contrôle de gestion. Car, liée étroitement à l'organisation de l'entreprise, cette méthode permet un contrôle des différents centres d'analyse.

Plusieurs raisons sont à l'origine du choix de cette méthode. Il s'agit essentiellement :

- ♦ De l'ambition de la société pour connaître le coût de revient de chaque produit ou famille de produits pour mieux justifier les prix de vente pratiqués.
- ♦ De la nécessité de connaître les coûts par centre de responsabilité et pouvoir prendre les décisions qui résultent de ces analyses ;

- ♦ Elle s'adapte très bien à la structure divisionnaire de la SONACOS ce qui permet de mettre en place une comptabilité analytique sans réorganiser profondément l'entreprise.

Cette méthode est axée sur une analyse par produit. Elle propose, à partir d'un découpage des charges directes et indirectes, une affectation et une imputation de tous les coûts sur les produits, selon des unités d'œuvre. La création des sections est donc nécessaire pour le calcul des coûts y afférents.

## **2. Etude du processus de calcul du coût de revient et définition des sections**

La méthode des sections homogènes est basée sur l'analyse des charges en charges directes et charges indirectes, ces dernières étant dites des charges de sections. Les sections sont qualifiées d'homogènes selon la définition du plan comptable général français qui les définit comme étant des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts et prix de revient intéressés les éléments de charges qui ne peuvent leur être directement affectés.

La méthode consiste alors à calculer pour un segment d'activité donné un coût de revient qui intègre une quote-part de l'ensemble des charges de l'entreprise, qu'il s'agisse de charges fixes ou variables, ou charges directes ou indirects.

La première étape de cette méthode consiste en la répartition des charges indirectes entre les sections et la deuxième consiste en l'imputation des charges des sections aux coûts des produits.

La création des sections est donc nécessaire pour le calcul des coûts mais dans la mesure où ce découpage est également la base d'une méthode de gestion,

on essaie de faire correspondre chaque section à une division réelle de l'entreprise ou centre de responsabilité.

Dans chaque section on définit une unité de mesure de l'activité appelée unité d'oeuvre par l'intermédiaire de laquelle on va imputer les charges de la section considérée aux coûts et prix de revient.

Le découpage de l'entreprise en subdivisions fonctionnelles doit refléter au maximum la réalité de la société. Celui pour lequel nous avons opté est largement inspiré du vécu quotidien.

La conception de la comptabilité analytique selon la méthode des sections homogènes, pour les besoins du contrôle de gestion implique :

- ◆ Un découpage en sections satisfaisant aux conditions suivantes:
  - homogénéité technique,
  - responsabilité unique,
  - possibilité de mesurer : les frais (pour toutes les sections) et l'activité (au moins pour les sections production)

Ces sections sont généralement classées en deux catégories :

- les sections principales: travaillant directement sur le produit,
  - les sections auxiliaires: fonctionnelles ou administratives travaillant au bénéfice d'autres sections principales ou auxiliaires.
- ◆ Le choix, pour chaque section, d'une unité oeuvre qui reflète, aussi bien que possible, la variation des frais de la section, permet l'imputation de ces frais aux différents produits.

La comptabilité par sections homogènes se matérialise dans un tableau de répartition qui permet de récapituler les résultats des calculs permettant de :

- répartir les charges par nature entre les différentes sections (répartition primaire des charges incorporables),
- opérer les prestations réciproques éventuelles entre sections,
- ventiler les frais des sections auxiliaires sur les autres sections (répartition secondaire),
- calculer le coût des unités oeuvre qui doivent être préalablement définies.

C'est ainsi que nous avons préconisé le découpage de la société en 8 centres d'analyses :

4 **Sections principales** : à savoir l'approvisionnement, Le conditionnement, le traitement, et la distribution.

4 **Sections auxiliaires** : en l'occurrence le stockage, le financement, le transport, et l'administration générale.

## **2.1/ LA FONCTION APPROVISIONNEMENT**

Ce centre est chargé principalement des achats, et la constitution des stocks de semences.

Le département technique arrête le programme de multiplication des semences avec les centres régionaux, qui à leurs tours arrêtent la liste des agriculteurs par région par espèce et par variété, qui seront agréés par la SONACOS pour assurer la multiplication dans leurs champs.

L'approvisionnement en semences dépend, en premier lieu, des objectifs de commercialisation arrêtés par le département commercial, qui dépendent à leur tour d'une part des besoins exprimés par la clientèle, et d'autre part de l'offre et la demande sur le marché, et en second lieu du rendement de la campagne agricole,

Ainsi la SONACOS établit chaque année des contrats de multiplication avec des agriculteurs privés qui fournissent leurs récoltes en semences à la société en contre partie d'un prix d'achat qui dépend du prix de vente fixé chaque année d'une manière indirecte par le ministère de l'agriculture (à travers la subvention accordée).

Cette fonction a pour objectifs principaux de :

- ◆ Pourvoir la société en produits et fournitures nécessaires à la réalisation de ses activités de production (semences brutes en toutes variétés, sacs de stockage, fil, produits de traitement...).
- ◆ Rechercher les variétés sollicitées par le département commercial, en quantités suffisantes,
- ◆ Rechercher une qualité répondant aux besoins exprimés par la clientèle.
- ◆ Rechercher le meilleur rapport qualité prix des produits importés : Betterave, Pommes de terre. Ainsi, pour ces dernières, l'entreprise recherche les fournisseurs, après avoir défini les quantités et les caractéristiques des produits à acheter en fonction des impératifs du marché, de la gestion des stocks, des contraintes financières et des contraintes d'approvisionnement. Aussi, le choix des fournisseurs se fait sur la base des :

- Caractéristiques des produits;
- Délais et conditions de livraisons ;
- Réductions accordées des prix ;
- Et les détails techniques sur la qualité

Deux documents administratifs sont essentiels pour la tenue d'une comptabilité des stocks à savoir :

- ♦ Le double du bon de commande pour contrôler la conformité de la livraison avec la commande ;
- ♦ La facture du fournisseur qui permet de définir les premiers éléments du coût d'achat des marchandises reçues.

On pourrait ajouter à ces documents le bon de réception du magasinier.

Au niveau du magasinage dont l'activité principale est la surveillance des stocks et l'enregistrement des entrées et des sorties, les documents utilisés sont les :

- Bons de livraisons ;
- Bons de réceptions ;
- Bons de sorties ;
- Fiches de stock.

Par ailleurs, la fonction approvisionnement est caractérisée par les points suivants :

- ♦ Une relation dialectique avec l'autre activité à savoir la vente, puisque l'une ne peut pas exister sans l'autre, et c'est le programme commercial qui déclenche notamment l'approvisionnement ;
- ♦ Nécessite un suivi financier et comptable rigoureux du fait qu'elle engendre un mouvement important, financier et monétaire.

De même, il est à signaler que la SONACOS a l'obligation de constituer un stock de sécurité, qui entre dans sa mission publique d'approvisionner et réguler en permanence le marché national des semences.

Au niveau de la méthode d'évaluation des stocks nous optons pour la méthode FIFO, première entrée, première sortie, qui consiste à faire sortir les marchandises des stocks selon leurs valeurs historiques d'achat.

La valeur du stock final est obtenue de la façon suivante :

$$\textbf{Stock final} = \textbf{Stock initial} + \textbf{entrées} - \textbf{Sorties}$$

A signaler que conformément aux objectifs assignés à la présente comptabilité analytique, le coût d'achat des marchandises qui sont dans notre cas les semences agréées sera analysé dans un premier temps par familles de produits ;

Nous envisageons dans un premier temps d'analyser les coûts selon six principales familles de produits qui composent le chiffre d'affaire de la société, notamment :

- Blé tendre
- Blé dur
- Orge
- Betterave
- Pommes de terre

Le coût direct d'approvisionnement sera composé des frais directes suivants :

- Coût d'achat des semences
- Coût de la main d'œuvre directe,
- Coût de transport (éventuellement)
- Autres

Ainsi que les charges indirectes qui concernent les autres sections auxiliaires imputées selon les clés de répartition définies selon des bases objectives.

Dans le cas de la SONACOS, et après un travail de diagnostic et de réflexion sur le processus de production, nous trouvons opportun de retenir comme critère de répartition **la quantité de chaque famille de produits.**

## **2.2/ LA FONCTION CONDITIONNEMENT**

Les semences conditionnées sont emballées et stockés dans des sacs neufs, achetés par la SONACOS, et stockés en attendant leur agréage par le ministère de l'agriculture (DPVCTRF).

Après la réception, la matière première passe par une chaîne de conditionnement, qui consiste en un triage sélectif de semences selon les critères qui répondent aux normes définies par le service technique de la SONACOS, et le ministère de l'agriculture.

Après cette étape, les semences conditionnées sont nubilisées et logées dans des sacs que nous faisons coudre mécaniquement ce qui génère des frais (électricité, entretien; amortissement, fil à coudre consommé, produits de nubilisation, sacherie...)

Puis à la fin de cette tâche, la totalité des semences nubilisées sera mise en pile et fumigée en globalité dans l'attente du certificat ou non d'agréage.

Les coûts directes de cette fonction seront composés de :

- a. Coût d'approvisionnement
- b. Main d'œuvre directe de conditionnement
- c. Produits de nubilisation
- d. Sacherie
- e. Electricité : il est envisageable l'installation d'un compteur dans chaque machine de conditionnement.
- f. Amortissement de la machine de conditionnement

### **2.3/ LA FONCTION TRAITEMENT**

Après le conditionnement des semences, des échantillons sont prélevés sur ces dernières et adressés aux laboratoires relevant du ministère de l'agriculture pour leur agréage.

Les semences agréées sont traitées par des produits chimiques leurs assurant des qualités techniques convenables.

Se trouvant au cœur même du processus du calcul du coût des produits finis, à savoir les semences agréées (certifiées éventuellement), la coût sera constitué de :

- Coût des semences conditionnées
- Produits de traitement
- Main d'œuvre directe du traitement
- Electricité machines de traitement
- Amortissement machines de traitement

### **2.4/ LA FONCTION DISTRIBUTION**

A l'aval du processus du calcul du coût, elle est considérée comme la fonction principale de la société dont dépendent sa survie et sa pérennité. Son importance est aussi équivalente aux recettes qu'elle engendre.

C'est un centre dont les tâches essentielles sont :

- L'analyse du marché ;
- L'exécution et la promotion des ventes à travers les centres régionaux et les points de vente;
- La livraison et l'acheminement des marchandises destinées à la vente ;

- Le maintien du contact avec le client.
- La surveillance à long terme des besoins du marché et le comportement de la concurrence.

Les principaux documents utilisés à ce niveau, sont le Bon de commande client, le Bon de livraison et la facture client.

L'approvisionnement des points de vente et le transfert des semences d'un centre à un autre se font selon les besoins du marché.

Les prix de vente des produits de base (céréales..) sont réglementées par le ministère de l'agriculture.

Le coût de distribution sera constitué de :

- ◆ Amortissement du matériel de transport ;
- ◆ Carburant ;
- ◆ Entretien ;
- ◆ Main d'œuvre ;
- ◆ Transport dans le cas où le SAONACOS a recours au tiers (ONT, ..)

Une subvention de l'Etat est accordée aux agriculteurs à travers la SONACOS pour assurer un prix bon marché aux agriculteurs pour les céréales.

Il faut signaler également que les méventes (les quantités rapatriées) font l'objet des charges supplémentaires (transport, main d'œuvre) qu'il faut intégrer au niveau du coût de revient.

## **2.5/ LA FONCTION STOCKAGE**

C'est une section auxiliaire qui rend ses services à toutes les sections principales, parce que chaque phase du processus de production nécessite le stockage des produits fabriqués (Cf. schéma d'enchaînement des coûts).

L'évolution des coûts de cette fonction ne dépend pas du niveau d'activité; car une fois les magasins loués et les gardiens mis en place, une activité supplémentaire ne génère pas de frais supplémentaires.

Le coût de stockage sera composé des charges suivantes :

- Loyer des magasins, dépôts...
- Amortissement des aménagements et réparation de magasins
- Main d'œuvre occasionnelle de gardiennage
- Electricité
- Produits de préservation.

## **2.6/ LA FONCTION FINANCEMENT**

Le choix de cette fonction comme une section auxiliaire indépendante de l'administration générale n'est pas hasardeux, pour la simple raison que les frais financiers absorbent une part importante de la valeur ajoutée réalisée par la société,

Cette situation s'explique par la sous capitalisation, par rapport au volume d'affaire réalisé, et l'importance de son besoin en fonds de roulement d'exploitation, qui nécessitent la mobilisation de crédits bancaires importants sous forme d'avances sur marchandises, pour financer la campagne d'approvisionnement en semences

C'est pour cette raison que nous préférons gérer les frais financiers dans une section indépendante, et ce, pour un meilleur suivi de leur évolution.

A signaler que seules les frais financiers liés directement au financement de la campagne (warrantage, Avance Betteraves, Avance pommes de terre) seront pris en charge par cette section

Pour les frais liés au financement des immobilisations, crédits au personnel, et autres, ils seront gérés par la section administration générale.

## **2.7/ LA FONCTION TRANSPORT**

Section auxiliaire qui rend service à toutes les sections principales, l'analyse des frais de transport dans une section indépendante a deux raisons principales :

- ◆ Les frais de transports sont importants, et absorbent une partie non négligeable des marges de la société, et ce, compte tenu de l'importance des transferts de marchandises entre les centres régionaux (des centres excédentaires vers les centres déficitaires)
- ◆ La SONACOS a comme mission publique d'approvisionner tout le territoire marocain en semences en toutes les variétés, selon les recommandations du ministère de l'agriculture, DPA, ORMVA, en contre partie l'Etat lui accorde, une indemnité forfaitaire pour chaque Quintal vendu.

La maîtrise de cette section permettra certainement de baisser les charges de la société, et d'augmenter, ainsi, sa marge bénéficiaire,

Le coût de cette section est composé des charges suivantes :

- Consommation de combustibles si le transport est assuré par le parc de la société
- Rémunération du personnel extérieur, le transport est assuré dans la plus part des cas par des transporteurs privés.
- Main d'œuvre occasionnelle pour le chargement et le déchargement des marchandises.
- Amortissement du matériel

## **2.8/ LA FONCTION ADMINISTRATION GENERALE**

C'est une section de structure qui rend des services à toutes les autres sections, sans que son niveau dépende du niveau de l'activité de la société.

C'est une fonction qui regroupe l'ensemble des activités qui permettent la réalisation des activités de la société de l'approvisionnement jusqu'à la distribution c'est à dire qu'elles assurent la disponibilité effective des moyens nécessaires à la réalisation de ces activités.

Parmi les principales tâches assurées dans le cadre de cette fonction on peut citer les suivantes :

- La gestion des ressources humaines et qui consiste en la mise en valeur des compétences du facteur humain qui est à l'origine de la création de richesses. Les principales attributions relatives à la gestion des ressources humaines sont les règles du travail (droit de travail, rémunération,...), le suivi des effectifs, la gestion de la paie, le recrutement,...etc.
- La gestion financière et qui consiste à surveiller les structures financières et maintenir l'équilibre financier permettant à la société d'assurer en permanence sa solvabilité et son autonomie. De même, cette activité contribue à la définition des conditions de vente et d'achat. Elle suit de près la capacité financière des clients et des fournisseurs, la gestion de la trésorerie et le suivi des opérations comptables réalisées par la société.
- Le recouvrement,
- La définition des politiques financières et commerciales de la société ;
- La mise en place des structures correspondantes, leur orientation et leur coordination, ainsi que le contrôle de l'évolution des résultats ;
- Le contrôle et révision des comptabilités ;

- La fonction juridique (propriété industrielle, contentieux, etc.) ;
- Le courrier, standard téléphonique, télex ;
- La comptabilité générale, analytique, et contrôle interne ;
- L'organisation, documentation et archivage;
- Les fonctions à caractère technique: recrutement, sélection, administration du personnel, paie, formation ;
- Les fonctions à caractère social: hygiène, transport, santé, sécurité, conditions de travail, aide social.
- Les frais d'entretien du matériel et locaux

Le coût de cette fonction auxiliaire est réparti sur les autres fonctions principales par l'intermédiaire des clefs de répartition plus ou moins arbitraires.

### **3- Définition des procédures d'affectation et de répartition des charges**

Il s'agit ici de reprendre toutes les charges de l'entreprise apparues dans la comptabilité générale et de les analyser afin de les préparer à être intégrées dans la comptabilité analytique.

On procède dans ce cadre en deux étapes :

#### **3.1/ TRAITEMENT DES CHARGES EN CHARGES INCORPORABLES ET CHARGES NON INCORPORABLES**

Ceci découle du fait que les charges ne concourent pas toutes à la détermination des coûts, il faut exclure certaines qui n'ont pas de lien normal avec l'exploitation et en rajouter d'autres pour déterminer les charges qui sont incorporable de la comptabilité analytique.

De ce fait les charges non incorporables et qui n'ont aucun lien normal avec l'exploitation sont exclues du champ de la comptabilité analytique, alors que les charges incorporables seront analysées selon les objectifs et méthode qu'on a assignés à cette comptabilité analytique.

Aux charges de la comptabilité analytique il faudrait ajouter des charges qui ont été écartées pour des raisons fiscales. A savoir les charges supplétives.

Comme je l'ai déjà signalé, nous avons distingué au sein de la société, quatre fonctions principales (Approvisionnement, conditionnement, traitement et Distribution) et quatre fonctions auxiliaires (Le stockage, le Financement, le Transport, et l'administration générale).

Les charges des fonctions principales peuvent être imputées directement aux coûts et prix de revient, alors que celle de la fonction auxiliaire, doivent faire l'objet d'une répartition secondaire c'est à dire vers les fonctions principales.

### **3.1.1/ Charges incorporables et non incorporables**

Quant à la distinction entre charges incorporables et non incorporables, none analyse à fait apparaître pour l'exercice 2004-2005, des exemples de charges non incorporables, à savoir : (pour plus de détail sur l'affectation des charges : Cf. annexe 1) les charges non incorporables listées dans l'annexe 1. Je peux citer à titre d'exemple :

- ◆ Autres charges externes des exercices antérieurs ;
- ◆ Les dotations aux amortissements autres que ceux concernant les amortissements du mobilier et matériel de bureau, et le matériel du transport ;
- ◆ Perte de changes.

### **3.1.2/ Charges supplétives**

Il faudrait tenir compte de la rémunération des capitaux propres, le taux à appliquer est le taux moyen pondéré des bons de trésor de 5ans et 10 ans, majoré de 2 points.

Le montant obtenu sera directement affecté à la section administration générale.

### **3.1.3/ Les charges d'usage et les charges étalées**

Ce sont des charges retenues en comptabilité analytique pour un montant différent de celui figurant en comptabilité générale, on fera ainsi une substitution à la dotation aux amortissements de la comptabilité générale, de l'annuité pour charges d'usage de l'immobilisation, qui restera incorporable aux coûts tant que l'équipement restera en service.

En définitif, les charges incorporables aux coûts sont déterminées de la façon suivante :

Charges comptables par nature

{-} Charges non incorporables

{+} Charges supplétives

{+} Charges d'usage

{-} Dotation aux amortissements

{+} Charges étalées

{-} Dotations aux provisions

= Charges incorporables aux coûts

### **3.2/ CLASSIFICATION DES CENTRES D'ANALYSE**

On peut distinguer entre des centres opérationnels et des centres de structure :

- les centres opérationnels : ils correspondent à des centres d'analyse dont l'activité peut être mesurée par une unité physique appelée unité d'œuvre :

**Le coût de l'unité d'œuvre =**

**Coût total d'un centre d'analyse / nombre d'unité d'œuvre réalisées**

Les charges relatives à ces centres sont essentiellement des charges opérationnelles dont l'existence est liée au niveau d'activité.

A l'intérieur des centres opérationnels, est introduite une distinction supplémentaire entre centres principaux (ou sections principales) et centres auxiliaires (sections auxiliaires) :

- Les centres principaux : ils correspondent à des centres d'analyse dont l'essentiel de leurs oeuvres est transféré aux coûts des produits ;
- Les centres auxiliaires : ils correspondent à des centres d'analyse offrant l'essentiel de leurs prestations aux centres principaux.
- Les centres de structure : Ils correspondent à des centres d'analyse dont l'activité ne peut être mesurée par une unité physique. On utilise, donc, une assiette de calcul monétaire appelée assiette de frais (exemples: la centaine de Dhs de charges, le millier de Dhs d'approvisionnement...) pour mesurer le niveau d'activité.

A l'intérieur du centre de structure, une distinction supplémentaire entre centres principaux et centres auxiliaires peut, également, être introduite

Nous proposons la classification des différents centres d'analyse de la façon suivante :

| Section                    | <i>Première classification</i>       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <i>Deuxième classification</i> |                                                                           |
|----------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
|                            | Opérationnelle<br>ou de<br>structure | Justification                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Principale<br>ou<br>Auxiliaire | Justification                                                             |
| Administration<br>Générale | Structure                            | Aucune unité d'œuvre physique ne peut être définie à ce niveau. Les charges liées à ce centre sont essentiellement des charges de structure liées à l'existence de l'appareil productif. En effet, le centre continuera à supporter la quasi-totalité des mêmes charges, même à un niveau de production zéro. | Section<br>auxiliaire          | Cette section impute l'essentiel de ces oeuvres aux sections principales. |

| Sections  | <i>Première classification</i> |                                                                                                                                                                                                                                                  | <i>Deuxième classification</i> |                                                                                                                                             |
|-----------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | Opérationnelle ou de structure | Justification                                                                                                                                                                                                                                    | Principale ou Auxiliaire       | Justification                                                                                                                               |
| Transport | Opérationnelle                 | Les charges liées sont essentiellement des charges opérationnelles dont l'existence est liée au niveau d'activité: en production zéro, il n'y aura pas de réglage de machines, courant, préparation, consommation de carburant, chauffeurs, .... | Section Auxiliaire             | La section transport offre l'essentiel de ses prestations aux sections principales: conditionnement, traitement, et surtout la distribution |

| Section  | <i>Première classification</i> |                                                                                                                                                                                                       | <i>Deuxième classification</i> |                                                                                                                                            |
|----------|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|          | Opérationnelle ou de Structure | Justification                                                                                                                                                                                         | Principale ou Auxiliaire       | Justification                                                                                                                              |
| Stockage | Opérationnelle                 | Les charges liées sont essentiellement des charges opérationnelles dont l'existence est liée au niveau d'activité: en production zéro, il n'y aura pas d'entretien des locaux, loyer, électricité, .. | Section Auxiliaire             | La section stockage offre l'essentiel de ses prestations aux sections principales: conditionnement, traitement, et surtout la distribution |

| Section     | <i>Première classification</i> |                                                                                                                                            | <i>Deuxième classification</i> |                                                                                                                                                         |
|-------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             | Opérationnelle ou de structure | Justification                                                                                                                              | Principale ou Auxiliaire       | Justification                                                                                                                                           |
| Financement | Opérationnelle                 | Les charges d'intérêt sont liées essentiellement au niveau d'activité: en production zéro, la société n'aura pas de besoin de financement. | Section Auxiliaire             | La section financement offre l'essentiel de ses prestations aux sections principales: conditionnement, traitement, et commercialisation (compte client) |

| Centres           | <i>Première classification</i> |                                                                                                                                                                                                                                                                           | <i>Deuxième classification</i> |                                                                                                                  |
|-------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                   | Opérationnelle ou de structure | Justification                                                                                                                                                                                                                                                             | Principale ou Auxiliaire       | Justification                                                                                                    |
| Approvisionnement | Opérationnelle                 | Les charges relatives à cette section varient en fonction du niveau d'activité. En effet, la fréquence d'achat des matières premières et des fournitures dépend principalement du niveau de leur consommation qui dépend lui de l'importance de la demande sur le marché. | Principale                     | En principe, tous les frais d'approvisionnement peuvent être imputés directement aux coûts d'achat des produits. |

| Section         | <i>Première classification</i> |                                                                                                                                                                                                      | <i>Deuxième classification</i> |                                                                                                               |
|-----------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                 | Opérationnelle ou de structure | Justification                                                                                                                                                                                        | Principale ou Auxiliaire       | Justification                                                                                                 |
| Conditionnement | Opérationnelle                 | Une baisse de l'activité entraînera automatiquement une baisse des charges liées à la main d'œuvre occas, à la matière première et une diminution de la consommation d'énergie des machines de cond. | Principale                     | Les frais de condit peuvent être imputés directement au coût de production des semences agréées et certifiées |

| Section    | <i>Première classification</i> |                                                                                                                                                                                                                                       | <i>Deuxième classification</i> |                                                                                                                   |
|------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|            | Opérationnel Ou de structure   | Justification                                                                                                                                                                                                                         | Principale ou Auxiliaire       | Justification                                                                                                     |
| Traitement | Opérationnelle                 | Une baisse de l'activité entraînera automatiquement une baisse des charges liées à la main d'œuvre et à la matière première affectée à cette section, ainsi que la diminution de la consommation d'énergie des machine de traitement. | Principale                     | Les frais de traitement peuvent être imputés directement au coût de production des semences traités et certifiés. |

| Section           | <i>Première classification</i>     |                                                                                                                                                         | <i>Deuxième classification</i> |                                                                                                                                             |
|-------------------|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                   | Opérationnel<br>Ou de<br>structure | Justification                                                                                                                                           | Principale<br>ou<br>Auxiliaire | Justification                                                                                                                               |
| Commercialisation | Opérationnelle                     | Une baisse de l'activité entraînera automatiquement une baisse des charges liées au transport, à la main d'œuvre et aux inputs affectés à cette section | Principale                     | Les frais de distribution de semences peuvent être imputés directement au coût de revient du produit fini à savoir les semences certifiées. |

### **3.3/ DISTINCTION ENTRE CHARGES DIRECTES ET INDIRECTES ET ANALYSE DE CES DERNIERES**

L'ensemble des charges incorporables corrigées que nous avons déterminé (incorporables + charges supplétives) en identifiant tout d'abord :

**Charges directes** : (Cf. détail affectation des charges en annexe 1)

Ces charges sont affectées directement au coût des produits en se basant sur le support d'information principal à savoir les factures. A ce niveau, les factures des fournisseurs locaux sont pris hors taxes et affectées directement au coût des sections principales, alors que celles des fournisseurs étrangers elles sont affectées au coût majoré des coût du transit, de dédouanement et transport ...

Il faudrait signaler que ces charges sont affectées directement à ces centres en fonctions des supports d'informations disponibles et qui précisent le destinataire ou l'utilisateur final (factures, Bons, livres de paie. Etc.....)

### **Charges indirectes :**

Ce sont des charges indivises au niveau de la saisie de l'information et pour cela elles doivent passer par des sections auxiliaires et doivent faire l'objet d'un calcul intermédiaire avant de les imputer au coût d'une famille de produits donnée, ce calcul consiste à les répartir dans des centres d'analyses puis à imputer le coût de ces différents centres aux familles concernées.

Nous allons donc passer d'un classement des charges par nature à un classement par fonction.

Les charges indirectes apparues dans la comptabilité générale sont généralement comme suit :

- **Produits d'entretien** : Ils concernent les achats des produits d'entretien pour le siège de la société et les centres régionaux.
- **Fournitures de bureau** : Il s'agit du papier, stylos, consommable informatique et toutes les fournitures utilisées par le personnel du bureau.
- **Eau et Electricité** : Matières non stockables utilisées dans le siège administratif, les centres régionaux, ainsi que dans les ateliers de conditionnement, et de traitement des semences. Il est à signaler que chaque centre régional dispose d'un compteur individuel, et c'est prévu d'installer un compteur pour chaque machine de conditionnement ou de traitement au niveau de chaque centre régional, et ce, afin de suivre avec exactitude la consommation en eau et en électricité.
- **Assurance incendie** : C'est une dépense engagée pour la protection des stocks en matières premières, produits en cours, et produits finis. Elle dépend du niveau des stocks au niveau de chaque centre régional, chaque

centre a son propre contrat d'assurance calculé sur la base des stocks qui sont déclarés mensuellement.

- **Honoraires:** Ce sont des dépenses relatives aux prestations fournies par les avocats de la société, le conseil, le commissaire aux comptes. Elles sont donc affectées directement à la section Administration Générale.
- **Articles publicitaires** : Ces charges seront affectées directement à la section Administration Générale.
- **Frais postaux et de télécommunication** : Ils englobent l'ensemble des dépenses engagées par la société afin de régler des frais téléphoniques de l'administration (téléphone et Internet ). Elles sont donc affectées directement à la section Administration Générale.
- **Impôts et Taxes** : Il comprend l'ensemble des Taxes et impôts directs (Patente, Taxes locale et parafiscales) et impôts indirects. Ils relèvent du centre d'analyse Administration Générale.
- **Charges de personnel:** C'est l'ensemble des dépenses comprenant les rémunérations du personnel et les Charges sociales y afférentes. Nous pouvons les affecter directement aux centres concernés, puisque l'affectation de chaque salarié est bien connue compte tenu de sa position hiérarchique et des fonctions assumées au sein de la société, une répartition par famille de produits est aussi prévu. Pour le personnel du siège il sera considéré comme des charges indirectes, et sera analysé dans la section administration générale.
- **Dotations aux Amortissements:** elles concernent les dotations d'exploitations aux amortissements des immobilisations corporelles. Elles seront affectées à chacun des centres au prorata de la valeur des immobilisations et de la concentration de ses biens entre centres régionaux, l'analyse par produits sera faite selon des clés de répartition;

### **3-4/ LE REGROUPEMENT ET LE TRAITEMENT DES CHARGES INDIRECTS DANS LES CENTRES**

Après avoir affecter chaque charge indirecte à la section auxiliaire qui la concerne (stockage, financement, transport, administration générale), la répartition des différentes charges s'effectue de telle sorte que les charges indirectes soient partagées entre les centres consommateurs (sections principales) selon une certaine base plus ou moins conventionnelle appelée clé de répartition.

Les critères de répartition se basent sur les supports d'information disponibles qui précisent le destinataire ou l'utilisateur final (factures, Bons, livres de paie. Etc) ;

Il convient de signaler que la détermination des clés de répartition doit se faire étroite concertation avec les différents responsables de la société, vu leurs expériences et connaissance pratique du processus de fabrication en ce qui concerne les informations à caractère techniques.

Après avoir obtenu le coût total de chaque centre suite à la répartition primaire des charges indirectes, nous devons procéder à l'écoulement des centres auxiliaires (stockage, financement, transport, administration générale) dans les centres principaux (Approvisionnement, conditionnement, traitement, administration générale).

Après réflexion, il a été décidé d'affecter directement aux centres précités au prorata des quantités traitées par le centre durant l'exercice en cours. Ces clés de répartition seront corrigées finalisées au fur et à mesure de la constitution d'un historique fiable.

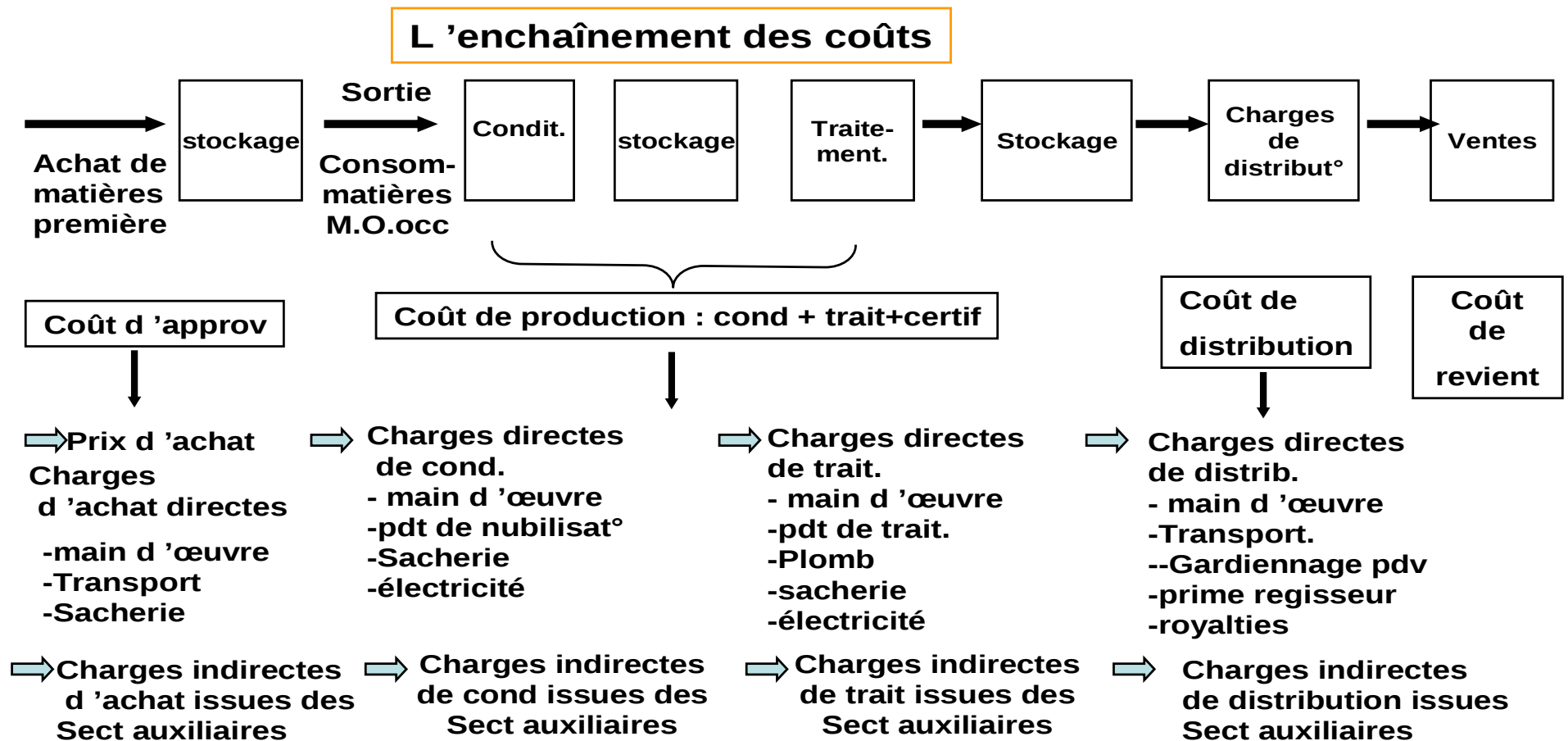
### **3.5/ CHOIX DES UNITES D'ŒUVRE**

L'observation de la nature du travail effectué à chaque centre a permis d'identifier et de choisir les unités d'œuvres appropriées et ce comme suit :

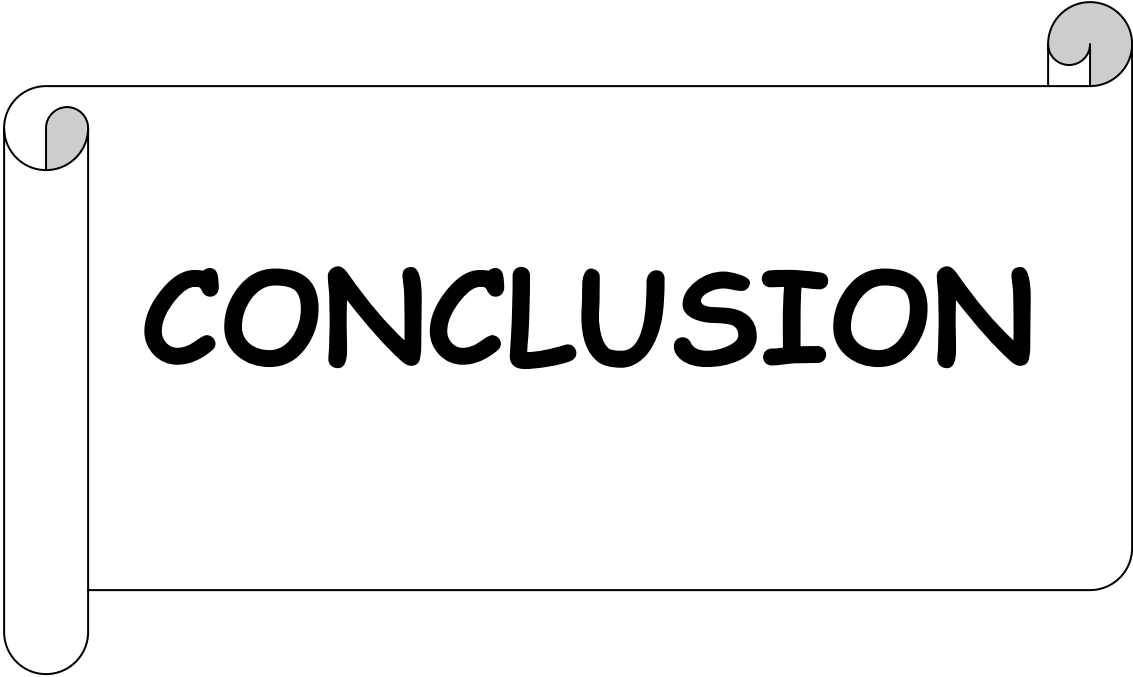
| <i>Section</i>                                         | <i>Nature d'activité</i>                                                                                                                        | <i>Unité d'œuvre</i>                                | <i>Raison du choix</i>                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Approvisionnement                                      | Commerciale et administrative<br><br>(réception des semences, envoi des commandes, approvisionnement en matière première et gestion des stocks) | 1000 MAD de matière première et d'emballage achetés | - mesure l'activité de la section.<br><br>- homogène vu la diversité des achats consommés en matières<br><br>- la quantité achetée n'est pas retenu vu que l'unité de mesure est différentes (Ql, Sac, litre, etc.)                                                                  |
| Conditionnement<br><br>Traitement<br><br>Certification | Essentiellement mécanique<br><br>(arrivage, triage)                                                                                             | Quintal de semences                                 | - mesure la production en volume<br><br>- la quantité conditionnée équivaut à celle reçu moins celle rejetée et retournée aux multiplicateurs<br><br>- La quantité traitée est celle traitée équivaut à la quantité conditionnée moins celle non agréée par les laboratoires de DPV. |

|                         |                |                                 |                                                                                                      |
|-------------------------|----------------|---------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Distribution            | Administrative | 1000 MAD de vente               | - mesure le volume des ventes.<br>- distingue les ventes par gamme de produits finis, et par centre. |
| Administration générale | Administrative | 1000 MAD de coût de production  | -l'effort de gestion est proportionnel à la production de la période.                                |
| Stockage                | Service        | Quintal de semences             | -Stockage en quantités                                                                               |
| Financement             | Service        | 1000 MAD de financement accordé | -l'effort de financement est proportionnel au stock                                                  |
| Transport               | Service        | Quintal de semences             | -Quantités transférées                                                                               |

Ainsi, l'unité d'œuvre de chaque centre doit être choisie de façon à ce qu'elle soit représentative le mieux possible de son activité, c'est-à-dire que l'évolution du nombre d'unité d'œuvre suit l'évolution du coût dudit centre avec la meilleure corrélation possible.







# CONCLUSION

La conception d'une comptabilité analytique s'inscrit dans le cadre de la stratégie de modernisation du système de management de la SONACOS, initiée dernièrement par l'instauration d'un nouveau système d'information générale (SIG), qui permettra d'avoir l'information en temps réel, et facilitera sans doute la mise en place de la comptabilité analytique, et de créer un nouveau système de pilotage et de gestion.

Ce travail constitue en fait une première étape avant la mise en place effective d'une comptabilité analytique au sein de la SONACOS. Il a permis d'effectuer: le découpage analytique de la société en faisant ressortir les fonctions auxiliaires et les fonctions principales, la distinction entre les charges directes et les charges indirectes, l'identification des charges incorporables et celles non incorporables, les charges supplétives, ainsi que le choix de la méthode permettant le calcul du coût de revient de chaque famille de produits.

La deuxième étape consiste en l'élaboration d'un plan comptable analytique (Cf. annexe 2) et d'une nomenclature des produits ainsi qu'en l'informatisation de la comptabilité analytique qui permettra de puiser les informations directement du système d'information générale et les affecter directement aux produits.

Cette étape est cruciale pour fournir aux dirigeants les informations en temps réel afin de prendre les décisions adéquates dans la gestion de la société.

Il est à signaler que l'objectif escompté par les responsables de la SONACOS dans la mise en place d'une comptabilité analytique au sein de la société n'est pas limité à la résolution de certains problèmes ponctuels tels la détermination du coût de revient, mais le dépasse pour une refonte plus profonde de la gestion, et le pilotage de la société.

Ceci ne peut être réalisé sans la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Un tel système permettra en outre de connaître et maîtriser le coût de revient de chaque produit vendu par la Société et de maintenir donc une relation plus transparente avec les clients.

De même, un système de contrôle de gestion contribuera à la rationalisation de la politique de gestion financière, humaine et commerciale.

Enfin, il aidera les responsables de la société à élaborer, et d'une façon plus performante, les budgets, assurer leur suivi en faisant ressortir les écarts et procéder à l'analyse de ces derniers.

Notons à cet égard que l'instauration d'un système de contrôle de gestion au sein d'une société publique constitue un travail de longue haleine et nécessite :

- ✿ Un temps pour confirmer son efficacité et la fiabilité des informations et des résultats qu'il engendre.
- ✿ Une bonne organisation et une banalisation de l'outil informatique.

## **BIBLIOGRAPHIE**

**Abdelghani Bendriouch 2004** "Comptabilité Analytique pour le Contrôle de Gestion ", COGEFOS Collection Gestion

**Gervais, M.** (2000). *Le contrôle de gestion*, Paris, Economica.

**G.Langlois ; C.Bonnier :** « Contrôle de Gestion » Foucher

**Roland Guinamard** "La Comptabilité Analytique et le Contrôle de Gestion " édit: Armand colin

**Robert Teller** "Le Contrôle de Gestion " édit: Managment

**Nicolas Mottis** " Le contrôle de Gestion" édit: Management et société

**Brigitte Doriath** " La comptabilité de Gestion" édition Dunod

Technology and Business Process Redesign, *Sloan Management Review*, summer

**Lorino, P.** (1997). *Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage*, Paris, Editions d'organisation.

**Lorino, P.** (2000). *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences*, Paris, Editions d'organisation.

**Charpantier et Grandjean P.**(1998): Secteur public et contrôle de gestion

**Lorino, P.** (1991). *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Paris, Dunod.

d'Organisation (3ème édition)

**Lônging H., Pesqueux Y.** (1998) « Le contrôle de Gestion », DUNOD