

MEMOIRE
MASTER SPECIALISE EN CONTROLE DE
GESTION



CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE
ANALYTIQUE
CAS DE L'INSTITUT PASTEUR DU MAROC (I.P.M.)

Réalisé par

Mme. Kharmoudy Saadia
Mr. Nabil Abderahim
Mr. El Khatiri Benachir

Encadré par

Mr .Bendriouch prof à l'ISCAE
Mr .Rahhali Hassan (I.P.M)

Remerciements

Avant d'aborder le vif du sujet, la politesse et la courtoisie voudraient que nous remercions tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce travail.

Nous citons en premier Mr A. Bendriouch, enseignant à l'ISCAE pour ses précieux conseils et pour son entière disponibilité durant toute la préparation de ce mémoire.

Par la même occasion nos remerciements vont également au professeur Mohamed Hassar directeur de l'I.P.M pour son soutien et à Mr H. Rahhali pour ses orientations et son encadrement, comme nous avons aussi le devoir de remercier toute personne de l'Institut Pasteur ayant contribué à la réussite de ce travail.

Merci aux membres du jury, qui ont bien voulu assister à la soutenance de ce mémoire.

Merci à tout le corps professoral et administratif de l'ISCAE sous la direction de Mr. Mohamed EL Moueffak, qui ont animé les séminaires de ce master et nous ont permis d'approfondir nos connaissances et notre formation en matière de contrôle de gestion.

Que tous ceux que nous avons cités trouvent ici l'expression de notre profonde gratitude.

Sommaire

Introduction

1-Historique (Pages 5à7)

2-Exposé de la problématique (Page 8)

Première partie : **Analyse de l'activité des différents départements de l' Institut Pasteur du Maroc** (Page 9)

CHAPITRE I : Descriptif d'activité (Pages 10 à 40)

CHAPITRE II : Organisation interne et système d'information actuel (Pages 41 à 43)

CHAPITRE III : Objectifs assignés à la comptabilité analytique. (Pages 44 à 45)

CHAPITRE IV : Choix de la méthode (Pages 46 à 52)

Deuxième partie : **Projet de conception d'une comptabilité analytique** (Page 53)

CHAPITRE I : Découpage analytique (Pages 54 à 55)

I-1 Découpage en centres d'analyses
(Pages 56 à 63)

I-2 Classification des centres d'analyses
(Pages 64 à 66)

CHAPITRE II: Procédures d'affectation et de répartition des charges (Page 67)

II-1-Analyse des charges en charges incorporables et non incorporables (Pages 68 à 69)

II-2 - Analyse des charges incorporables en charges directes et indirectes (Pages 69 à 70)

II-3- Répartition primaire et secondaire des charges indirectes (Pages 70 à 75)

CHAPITRE III: Résultats attendus (Page 76)

III-1- Caractéristiques des résultats.(Pages 76 à 80)

Conclusion (Pages 81 à 82)

Bibliographie (Page 82)

INTRODUCTION

1- Historique

L'Institut Pasteur de Tanger a été créé en 1911 en tant que **filiale de l'Institut Pasteur à Paris**.

Il a ouvert ses portes en 1913. La convention signée le 15 Novembre 1929 entre le Gouvernement Marocain et l' Institut Pasteur à Paris décide de la création de l' Institut Pasteur de Casablanca qui a ouvert ses portes en 1931. Après l'indépendance, l' Institut Pasteur de Casablanca a été transformé par Décret Royal n°176-66 en "**Centre de Sérums et Vaccins**", établissement public, doté de la personnalité civile et de l'autonomie financière , placé sous la tutelle administrative du Ministère chargé de la Santé.

L' Institut Pasteur de Tanger a été cédé au " Centre de Sérums et Vaccins" en application du Décret Royal n° 687-67 du 29 Novembre 1967. Les deux Instituts ont pris immédiatement et à titre exclusif la dénomination **d' Institut Pasteur du Maroc (I.P.M)** . Le statut administratif reste inchangé.

L'**I.P.M** est membre du Réseau International des Instituts Pasteur qui sont au nombre de 29 Instituts indépendants , unis par les mêmes missions, la même culture et les mêmes valeurs.

En 2002 l' Institut Pasteur de Tanger rénové dans le cadre de la coopération Maroco Italienne, a réouvert ses portes.

Missions de L 'Institut Pasteur du Maroc

Le Décret Royal n°176 – 66 - Juin 1967 a chargé l' I.P.M. des missions suivantes :

1 - Poursuivre des recherches sur les maladies infectieuses et parasitaires de l'homme, des animaux et des plantes. Il peut être chargé, par le Ministre de la Santé de missions permanentes ou occasionnelles, d'enquêtes, d'expertises ou d'analyses se rapportant à ces disciplines.

2- Contribuer, le cas échéant, à l'enseignement de la microbiologie et de la parasitologie, ainsi que recevoir des stagiaires et des travailleurs Marocains ou étrangers.

3- Préparer et importer des sérums, vaccins, ferments et produits biologiques nécessaires aux besoins du pays en ce qui concerne la médecine humaine.

4- Pour la médecine vétérinaire ces opérations seront effectuées en accord avec le Ministère chargé de l'agriculture.

En conséquence, les champs d'activité actuellement développés au sein de cette institution concernent :

* La Recherche Scientifique : Pathologies infectieuses, Vaccinologie, Immunologie, Cancérologie et Génétique.

* Les Analyses Biologiques et technologies de pointe, le centre de biologie médicale a été remis à niveau et peut réaliser toutes les analyses médicales, même celles auparavant sous traitées à l'étranger.

* Les prestations de service en Contrôle Sanitaire des aliments et de l'environnement.

Un nouveau bâtiment pour la sécurité sanitaire des aliments et de l'environnement, conforme aux normes internationales, est en cours de réalisation.

* La Production et l'approvisionnement en produits biologiques (sérum, vaccins et réactifs biologiques).

Un partenariat fort et mutuellement bénéfique lie l'I.P.M. aux laboratoires pharmaceutiques du secteur privé.

Patrimoine de l' I.P.M.

Le site de Casablanca est implanté sur une superficie de 5ha 900 m² (T.F domaine) dont 3.500m² couverts, il est doté d'un **laboratoire P3** (laboratoire de haute sécurité destiné à la manipulation des germes pathogènes classés niveau 3 comme le virus de la grippe aviaire. Sa conception et les conditions de son utilisation permet de protéger non seulement les manipulateurs mais aussi l'environnement contre la dissémination des agents infectieux).

Le centre expérimental de Tit Mellil dont la superficie est de 27 Ha (T.F – IPM). Le site de Tanger est implanté sur une superficie d'un hectare (T.F – IPM). Le bâtiment était tombé en ruine. Il a été rénové grâce à la Coopération Italienne et a réouvert ses portes en 2002.

Le site de Marrakech, terrain nu d'une superficie de 5 ha (T.F domaine) prévu pour une annexe de l' IPM dans la région du sud.

*T.F: Titre foncier

2- Exposé de la problématique

L' Institut Pasteur du Maroc est un établissement public doté d'une autonomie financière et administrative sous la tutelle du Ministère de la santé, subventionné par l'Etat (subvention d' investissement et de fonctionnement) en vue de redresser la situation financière de l' IPM et de palier à son déficit.

Le souci majeur de la direction générale actuellement est de savoir si l' Institut peut couvrir toutes les charges de son fonctionnement par les recettes dégagées par ses différents centres de profit , sans avoir recours à la subvention de l'Etat.

Pour cela il faut évaluer la rentabilité de chaque centre de profit à part, mission difficile compte tenu de l'absence d'une comptabilité analytique et d'une comptabilité budgétaire par centre .

De ce fait , la direction générale a actuellement comme préoccupation prédominante la mise en place d'une comptabilité analytique permettant d'avoir une bonne traçabilité et une meilleure maîtrise de ses coûts .

PREMIERE PARTIE :
ANALYSE DE L'
ACTIVITE
DES DIFFERENTS
DEPARTEMENTS

Chapitre I - DESCRIPTIF D'ACTIVITE

L' Institut Pasteur du Maroc , regroupe une direction , un secrétariat général, une agence comptable, cinq départements, et sept divisions .

1 -Département de biologie médicale(D. B.M .)

2- Département de sécurité alimentaire , environnementale

et production (D.S.A.E)

3- Département de l'annexe de L' IPM (I P de Tanger).

4- Division sérums et vaccins(D.S.V.)

5- Division médicale(D.MED.)

6 -Division production(D.PRO.)

7- Département de recherche(D.RE.)

8- Département administratif et financier (D.A.F)

09- Division assurance qualité (D.A.Q)

10-Division contrôle de gestion(D.C.G)

11-Division informatique (D.IF.)

12-Division maintenance (D.MA)

13- Secrétariat général :(S.G)

14- Agence comptable :(A.C)

15- Direction : (D)

1- Département de biologie médicale (DBM) :

1-a - Mission :

Le Département de Biologie Médicale (DBM) a ouvert ses portes en 1990.

Il a pour mission d'offrir à la population un plateau technique où les examens de biologie médicale peuvent être réalisés en toute fiabilité à un coût abordable, et d'encadrer des médecins biologistes et techniciens de laboratoires stagiaires.

1-b- Activité :

Le **DBM** effectue des examens de routine et des analyses spécialisées utilisant des techniques très avancées (Typage HLA , diagnostic par Biologie Moléculaire, diagnostic prénatal...).

Dans le souci de répondre à un besoin national en matière de Biologie médicale, le DBM. réalise plus de 500 types d'analyses, répondant ainsi à une demande croissante des organismes étatiques et privés qui collaborent avec l' IPM sur la base de conventions. Aujourd'hui le DBM en utilisant des techniques très développées est en mesure de répondre à toute demande de biologie médicale . De nombreuses analyses médicales spécialisées, auparavant sous-traitées à l'étranger, sont aujourd'hui réalisées à l' Institut Pasteur du Maroc.

Pour préserver sa notoriété en matière de biologie médicale et rester conforme aux normes internationales, le DBM participe au contrôle de qualité national français.

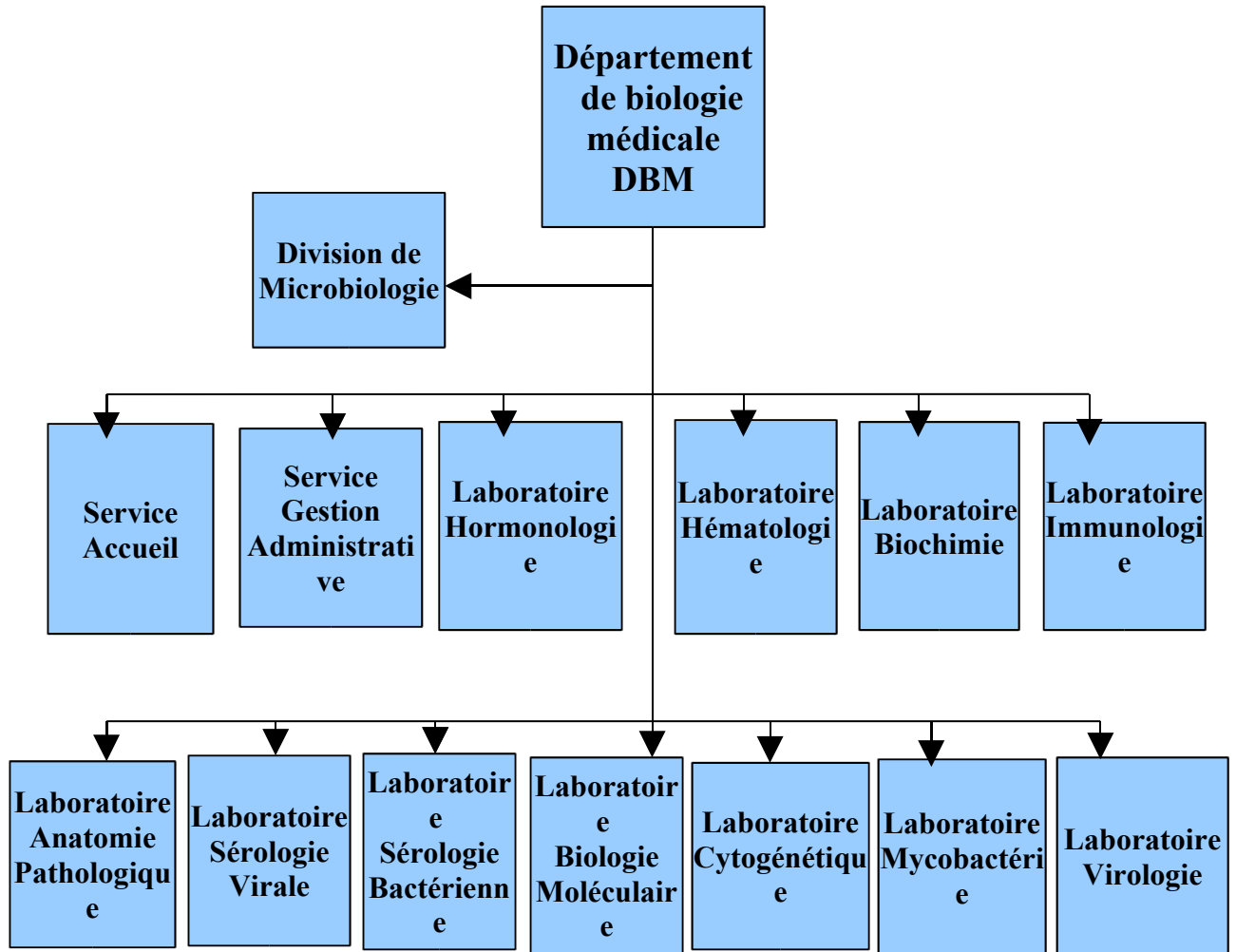
Dans un cadre de collaboration avec les facultés des sciences et autres écoles, le DBM contribue annuellement à la formation des étudiants stagiaires et des nouveaux lauréats.

Par ailleurs et sur un plan organisationnel, le DBM regroupe : Une division de microbiologie, un service Accueil, un service administratif et onze laboratoires :

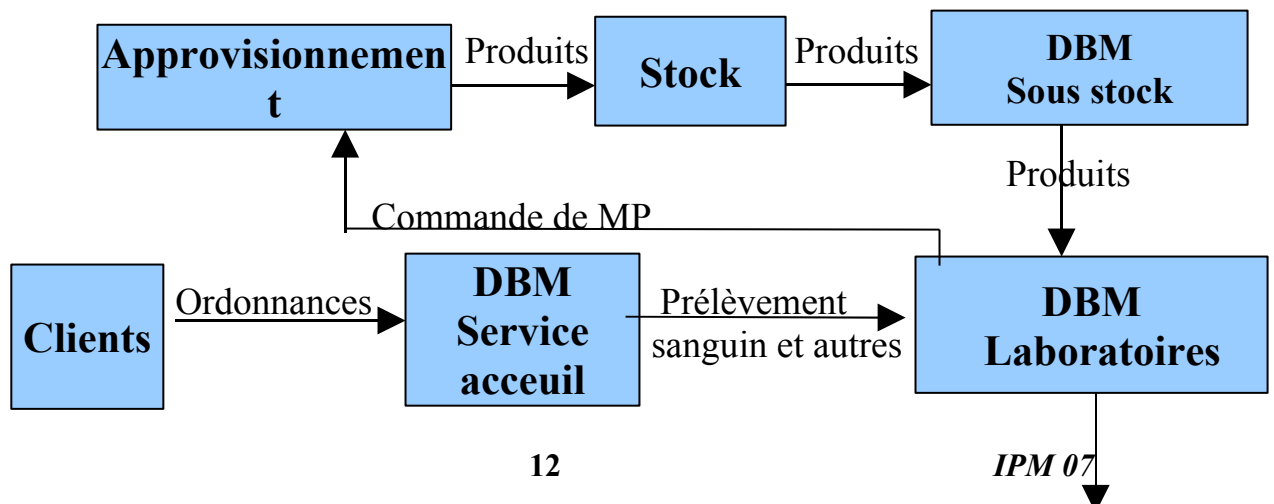
Hormonologie, Hématologie, Biochimie, Immunologie , Sérologie Virale, Sérologie Bactérienne, Biologie Moléculaire, Cytogénétique, Mycobactérie , Virologie et Anatomie pathologique.

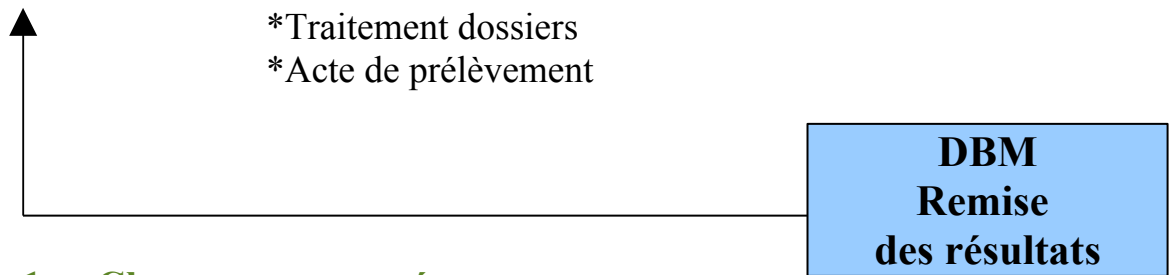
1 -c -Organisation :

L'organigramme fonctionnel



1- d - Relation du DBM avec les autres services :





1-e- Charges consommées :

Les charges consommées par ce département sont :

- Les Réactifs
- Matériel consommable (Fournitures de bureau, Produits chimiques, petit matériel, etc..)
- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunérations du personnel
- Études, recherches et documentations.....etc.
- Autres matières consommables (Gaz,carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Autres charges (prestations des centres auxiliaires)
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

2- Département de Sécurité Alimentaire,

Environnementale et production (D.S.A.E.) :

1-a- Mission : Assurer la sécurité sanitaire , alimentaire et environnementale des citoyens.

2-b- Activité :

Crée en 1992 le DSAE regroupe : Un **laboratoire de chimie et toxicologie** , un **laboratoire de microbiologie** , et une **unité d'audit et de formation** .

Le DSAE mène des actions multiples pour le contrôle de la qualité des aliments , des eaux et de l'environnement .

Par ailleurs, il assure la formation en matière d'hygiène du personnel, des circuits de production alimentaire , prodigue conseils au profit des industries agro-alimentaires et des unités de restauration .

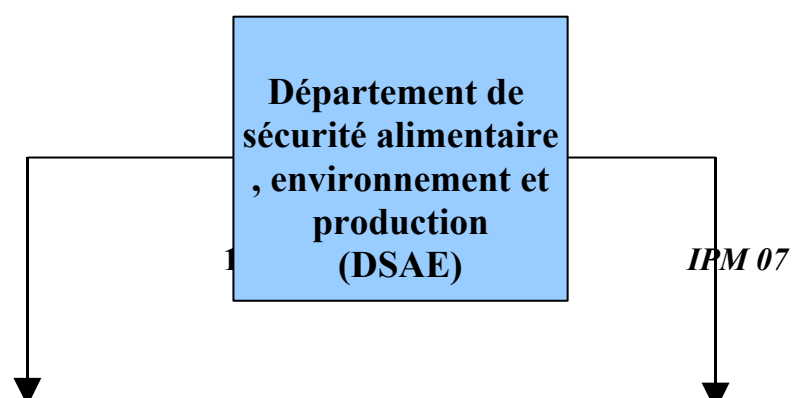
Aussi et dans le cadre des programmes de la surveillance, le DSAE s'est actuellement spécialisé dans le contrôle bactériologique des systèmes de chauffages (recherche des légionnelles) .

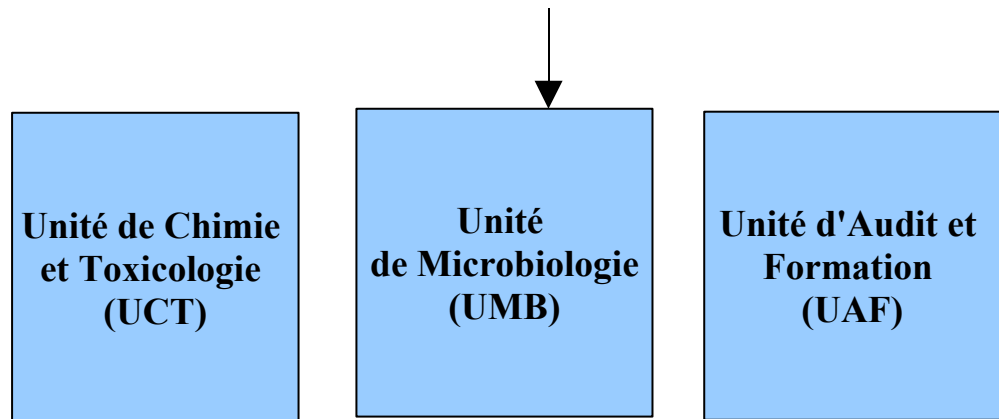
Dans un souci de sécurité du consommateur , d'amélioration des délais des résultats communiqués , et pour répondre au mieux aux besoins technologiques et scientifiques des professionnels du secteur agro- alimentaire et touristique , l'IPM est en train de réaliser un investissement important en matière de laboratoires et équipements .

Par ses travaux d'expertises des produits alimentaires et cosmétiques en matière d'importation et d'exportation, le contrôle environnemental des eaux et de l'air , le DSAE est devenu en 1997 un laboratoire officiel de contrôle agréé par le Ministère de l'agriculture.

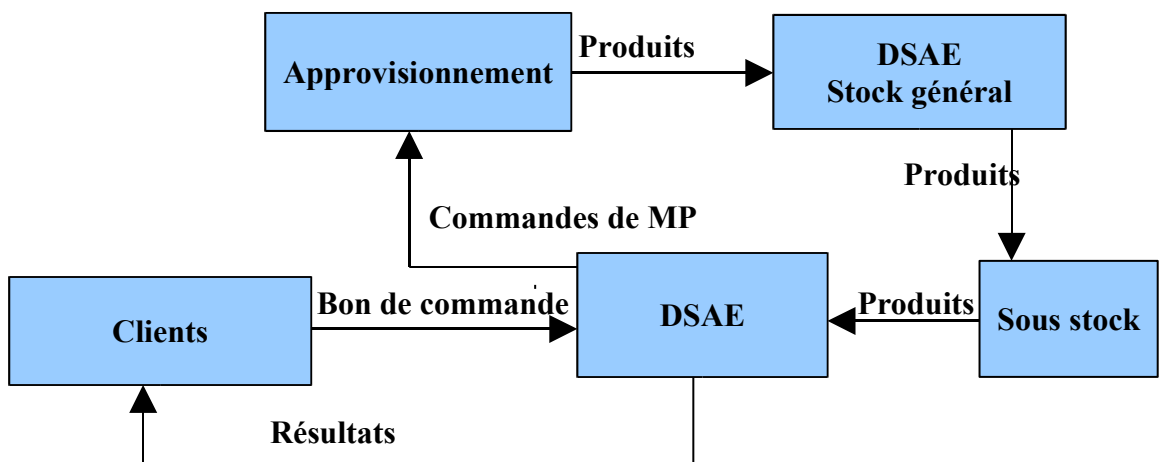
2-c-Organisation :

L'organigramme fonctionnel :





2-d-Relation du D. S. A. E avec les autres services:



2-e- Charges consommées :

Les charges consommées par ce département sont :

- Les Réactifs
- Matériel consommable (Fournitures de bureau, Produits chimiques, petit matériel, etc..)

- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunérations du personnel
- Études, recherches et documentations.....etc.
- Autres matières consommables (Gaz,carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Autres charges (prestations des centres auxiliaires)
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

3-Département de l'annexe de l' IPM (IP de Tanger)

3-a- Mission :

Assure les mêmes missions que l' Institut Pasteur de casa pour les régions du Nord .

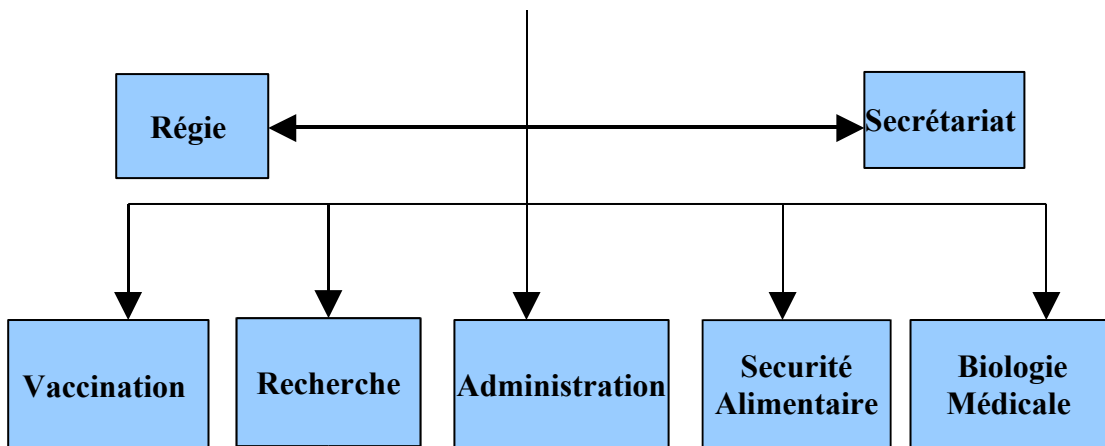
3-b- Activité :

Dans un souci d'accompagnement de développement de la zone franche du nord et pour renforcer les barrières sanitaires , des activités de recherches, de biologie médicales de vaccinations et de contrôle agro-alimentaire ont été créés à l' IPM de Tanger.

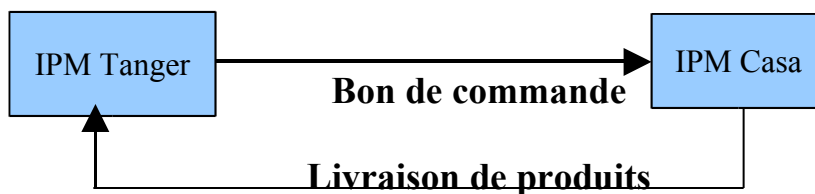
3-c- Organisation :

Organigramme fonctionnel :





3-d- Relation de l' IP de Tanger avec l' IPM casa



NB : Toutes les opérations administratives et financières de ce département sont traitées au niveau de l' IPM Casablanca.

L'annexe de Tanger est considéré comme étant un département faisant partie intégrante de l' IPM de Casablanca.

3-e- Charges consommées :

Les charges consommées par ce département sont :

- Les Réactifs
- Matériel consommable (Fournitures de bureau, Produits chimiques, petit matériel, etc...)
- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunérations du personnel
- Études, recherches et documentations.....etc.
- Autres matières consommables (Gaz,carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Autres charges (prestations des centres auxiliaires)
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

4- Division Sérums et Vaccins

4-a- Mission :

Approvisionnement du marché national en sérums,vaccins et produits biologiques.

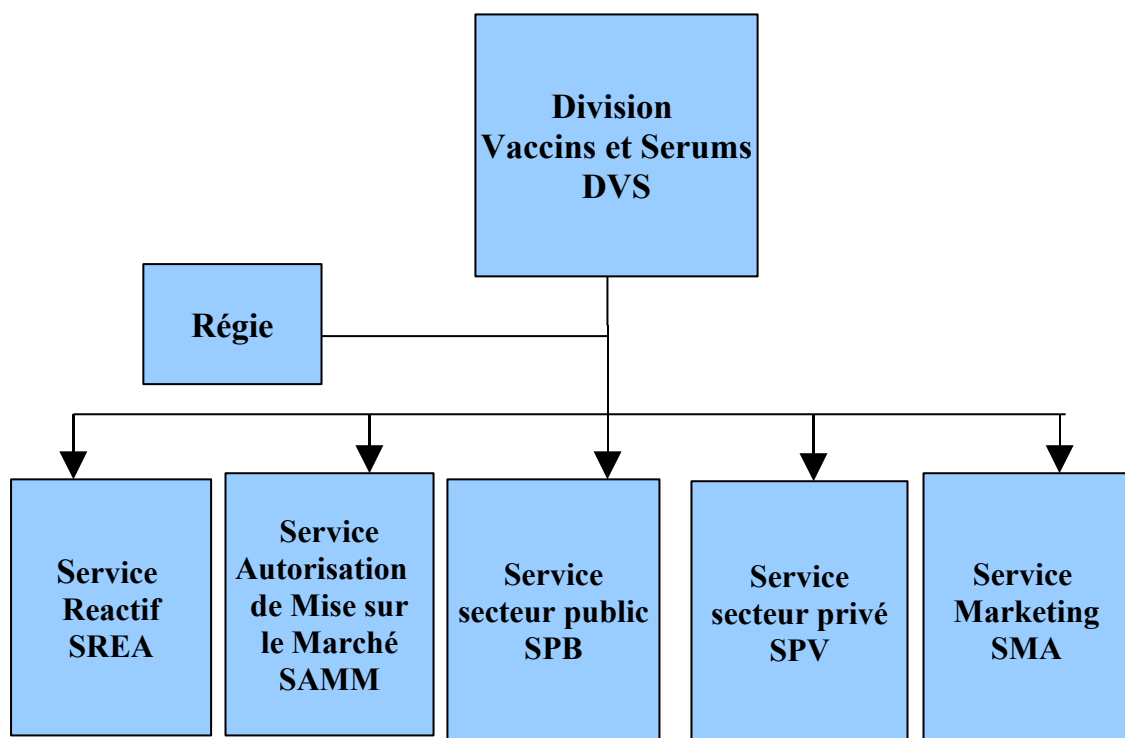
4-b- Activité :

L'activité principale de cette division est l'importation et la distribution des

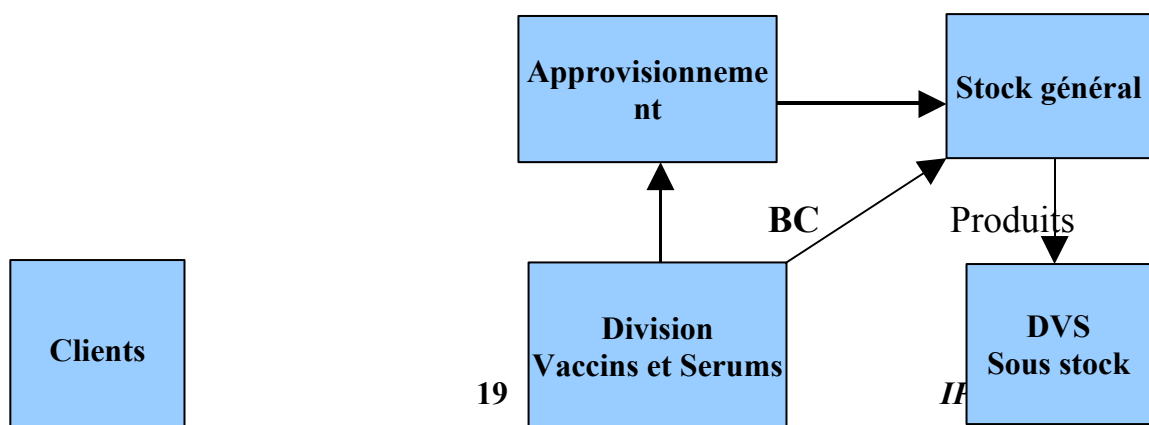
sérums , vaccins et produits biologiques sur tout le territoire national. Elle comporte cinq services : un service secteur public , un service secteur privé, un service Marketing , un service réactifs et un service d'autorisation de mise sur le marché (A.M.M) .

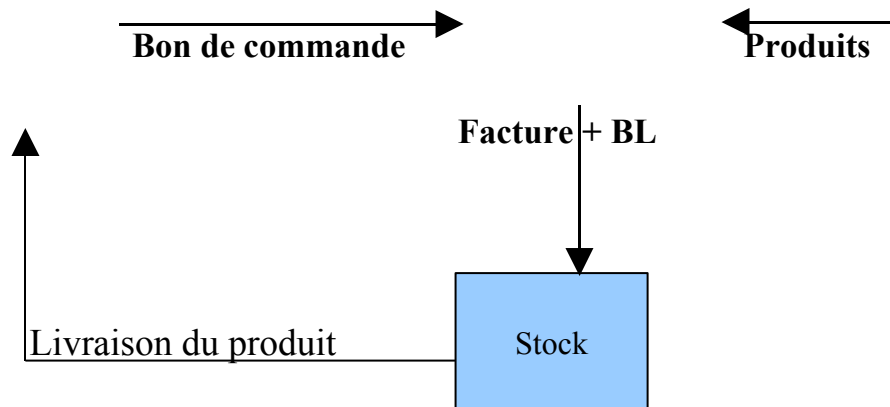
4-c- Organisation :

L'organigramme fonctionnel :



4-d- Relation du DSV avec les autres services:





4-e- Charges consommées :

Les charges consommées par ce département sont :

- Les Réactifs
- Sérums
- Vaccins
- Produits biologiques
- Matériel consommable (Fournitures de bureau, Produits chimiques, petit matériel, etc...)
- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunérations du personnel
- Études, recherches et documentations.....etc.
- Autres matières consommables (Gaz, carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Autres charges (prestations des centres auxiliaires)
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

5- Division Médicale:

5-a- Mission : Vaccination des citoyens et le suivi médical

5-b- Activité :

L'activité de cette division , centre agréé par l'.OM.S est la Vaccination et conseils aux voyageurs.

L'encadrement médical des campagnes de vaccination et médecine de travail.

Assistance médicale des patients souffrant de maladies sexuellement transmissibles et leur orientation vers autres services de santé.

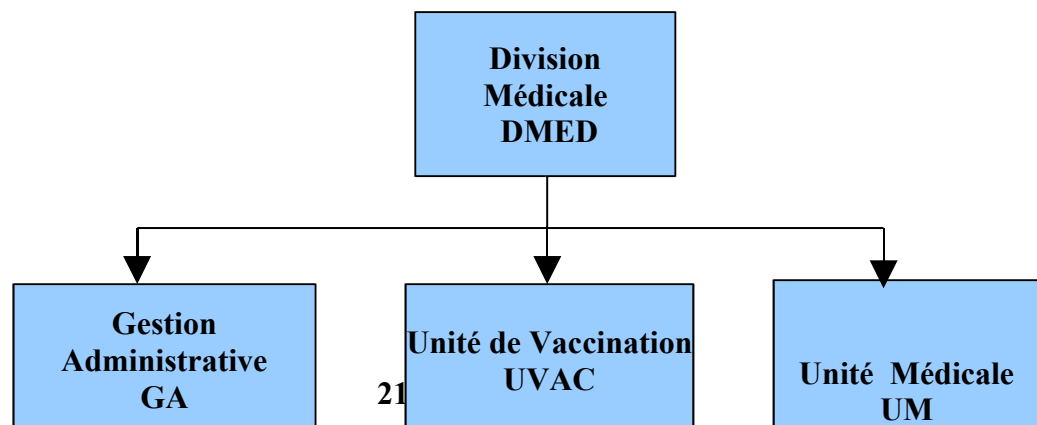
Elle est aussi un centre antirabique de référence qui s'occupe de la vaccination médicale et suivi des personnes mordues par les chiens, ratset autres animaux enragés.

Elle comporte trois unités principales :

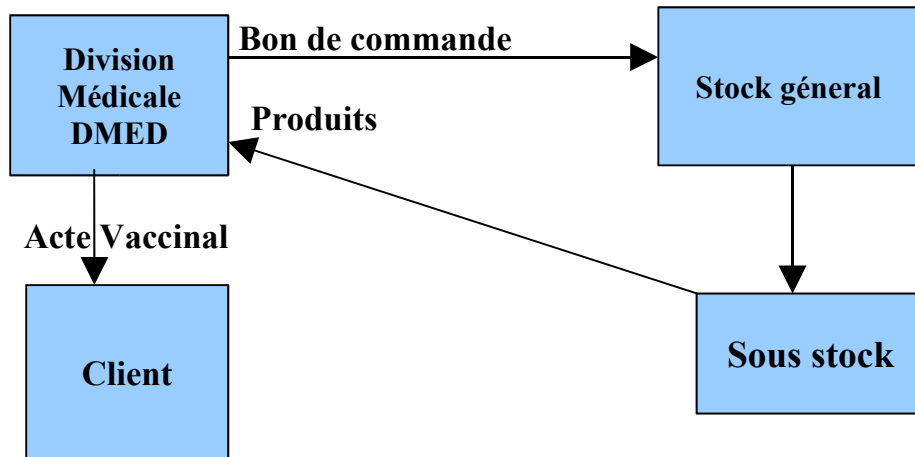
- Unité de Vaccination
- Unité médicale
- une administration

5-c- Organisation :

L'organigramme fonctionnel:



5-d-Relation de la Division Médicale avec les autres services:



5-e- Charges consommées :

Les charges consommées par cette division sont :

- Matières consommables (Fournitures de bureau, seringues, petit matériel, etc..)
- Amortissement du mobilier et matériel de bureau
- Rémunérations du personnel
- Études, recherches et documentations.....etc.
- Autres matières consommables (carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Autres charges (prestations des centres auxiliaires)

- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

6- Division de production:

6-a-Mission :

Approvisionner les différentes unités de l' IPM en sérums et milieux de culture.

6-b-Activité :

Les activités principales de cette division sont :

- La production des milieux de culture prêts à l'emploi (**MCPE**)
- Production et conditionnement des sérums .
- Élevage d'animaux (Souris , rats etc ...) pour les besoins des laboratoires.

Cette division comporte quatre unités :

a- Unité de production ,qui produit essentiellement les milieux de culture et les sérums antiscorpionique et antiviperins.

b- Unité du centre expérimental TIT Mellil, qui abrite des secteurs d'élevage et d'entretien de différentes espèces animales à savoir des animaux de laboratoire, des animaux venimeux, des équidés (mulets et chevaux) , des macaques et des ovins,pour la production des différents sérums.

Les animaux de laboratoire (souris blanches, rats blancs et lapins albinos) sont utilisés d'une part dans les titrages des venins et des sérums

antivenimeux produits à l' IPM , et d'autre part dans le contrôle physiologique des produits pharmaceutiques et cosmétiques issus de laboratoires externes .

Les terrariums du Centre abritent généralement les espèces les plus venimeuses du pays comme les espèces Cerastes cerastes , Vipera lebetina , Naja hajae et Bitis arietans , ainsi que les scorpions noir Androctonus mauritanicus et jaune Buthus occitanus .

Toutes ces espèces sont utilisées comme source de venins (Antigènes) servant à immuniser les équidés producteurs de sérums .

Par ailleurs ce centre assure l'élevage de primates de l'espèce Macaca sylvana , singe de l'Atlas Marocain utilisé dans des projets de recherche concernant les pathologies infectieuses et les envenimations expérimentales.

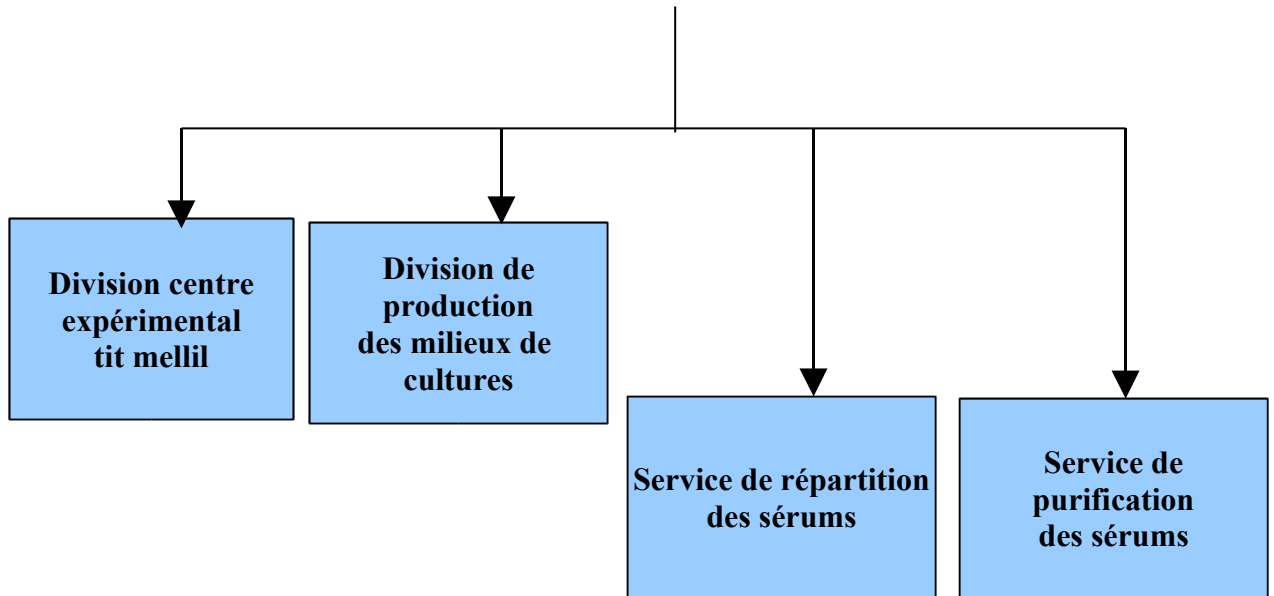
c- Unité de purification des sérums,qui purifie tous les sérums produits des impuretés éventuelles au moment de la production.

d- Unité de répartition et conditionnement, qui répartit des sérums et conditionne des vaccins et d'autres sérums.

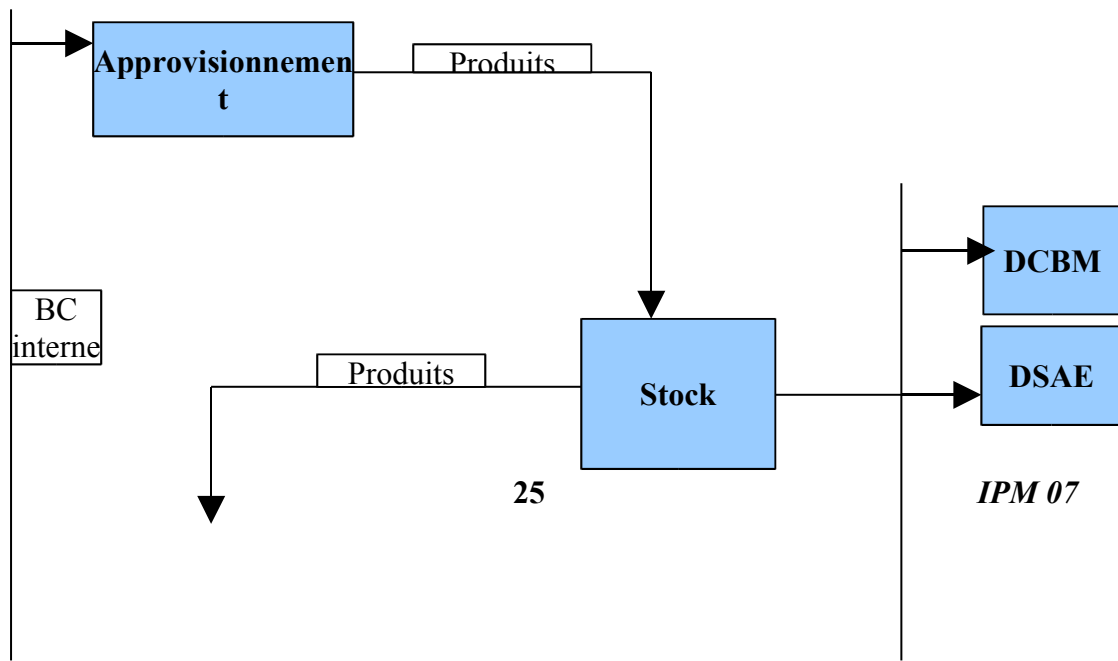
6-c- Organisation :

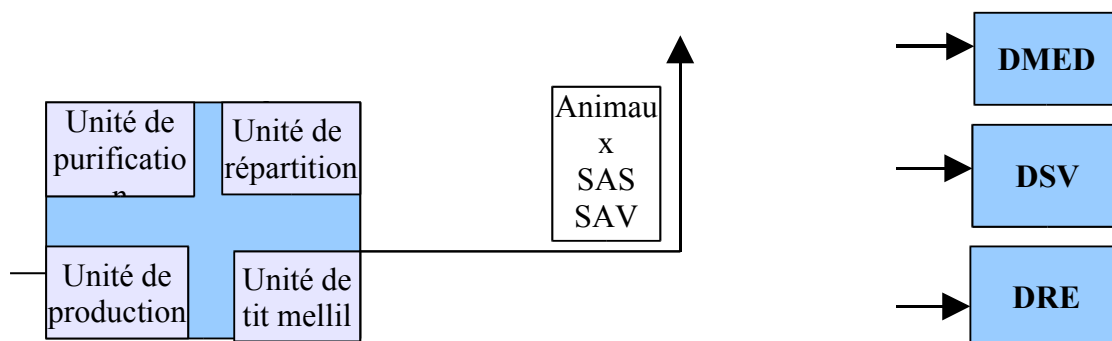
L'organigramme fonctionnel:

**Département
agro alimentaire
et production**



6-d- Relation de la Division de production avec les autres services :





6-e- Charges consommées :

Les charges consommées par ce département sont :

- Les Réactifs
- Animaux
- Matériel consommable (Fournitures de bureau, Produits chimiques, petit matériel, etc...)
- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunérations du personnel
- Études, recherches et documentations.....etc.
- Autres matières consommables (Gaz, carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Autres charges (prestations des centres auxiliaires)
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

7- Département de recherche et d'enseignement (DRE)

7-a- Mission :

Recherche sur les maladies infectieuses et parasitaires de l'homme, des animaux et des plantes et contribution à l'enseignement de la microbiologie.

7-b-Activité :

L'apparition de nouvelles maladies infectieuses et la ré-émergence d'agents pathogènes que l'on pensait maîtriser est un problème de dimension mondiale. Aujourd'hui, les déplacements sont de plus en plus faciles. N'importe quelle partie du monde peut connaître l'apparition d'une nouvelle infection ou d'un nouvel agent pathogène qui peut se propager grâce à des circonstances favorables. La position géographique du Maroc le rend plus vulnérable à ce genre de problème.

En plus de ces maladies émergentes, de nombreuses maladies infectieuses sévissent dans notre pays: la tuberculose, les hépatites virales, les diarrhées infectieuses, les IST, la leishmaniose pour n'en citer que les plus graves. Ces pathologies constituent un véritable fléau de Santé Publique d'où la nécessité de développer des activités de recherche les concernant.

Dans ce cadre, l' IPM a développé depuis la création du département de recherche et d'enseignement en 1992 de nombreux axes de recherche sur les maladies infectieuses posant un problème de Santé Publique au Maroc.

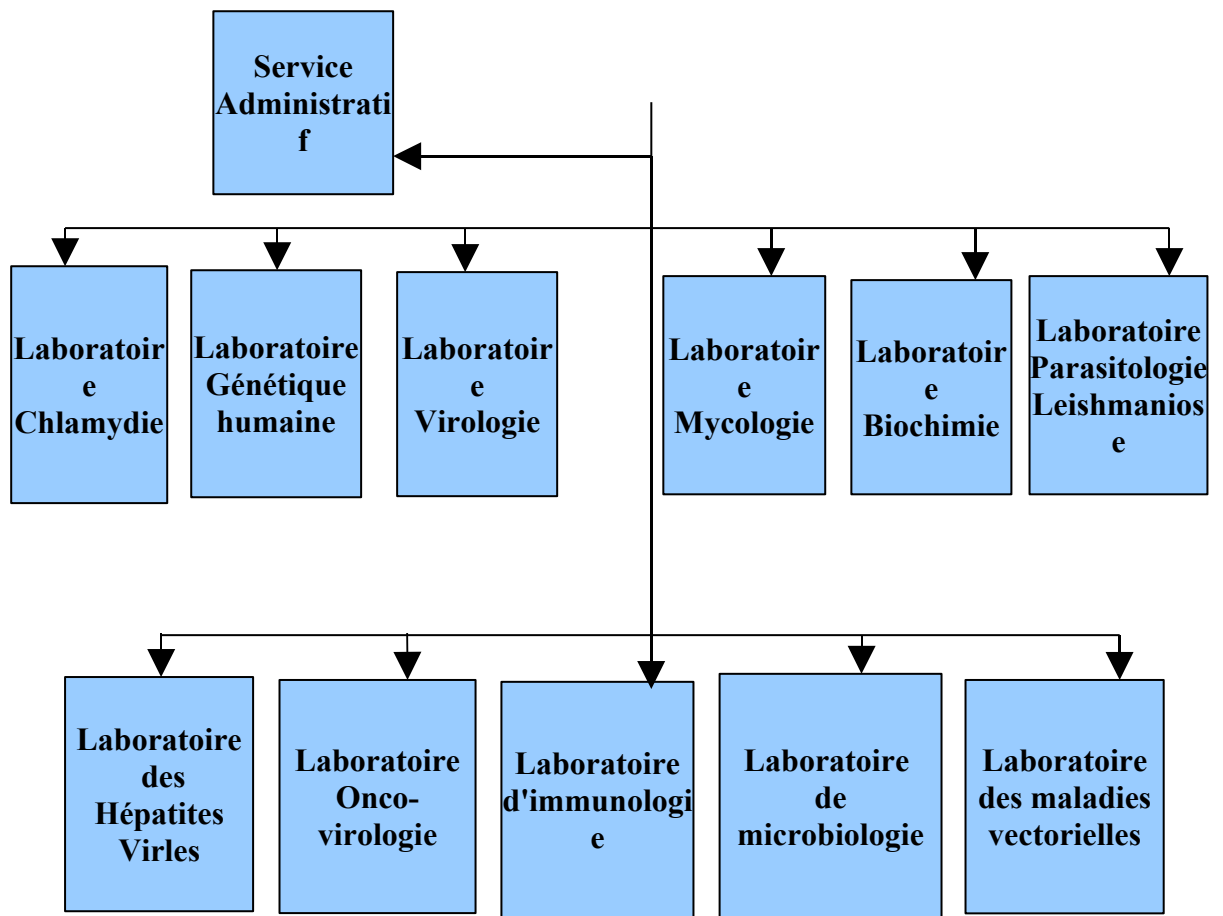
Par ailleurs, l' Institut Pasteur du Maroc, participe au développement et à l'amélioration de la qualité de l'enseignement et de la formation pluridisciplinaire. En effet, l' IPM contribue à l'encadrement d'étudiants chercheurs; de résidents en médecine, en pharmacie, en sciences

vétérinaires, ainsi que de techniciens de laboratoire. Le département participe aux UFR organisées par différentes Facultés. De nombreuses conventions ont été signées avec différents établissements universitaires. Ces conventions ont permis de mettre en place des collaborations scientifiques et ont contribué à la formation doctorale des étudiants chercheurs réalisant des projets de recherche dans des laboratoires de l'IPM.

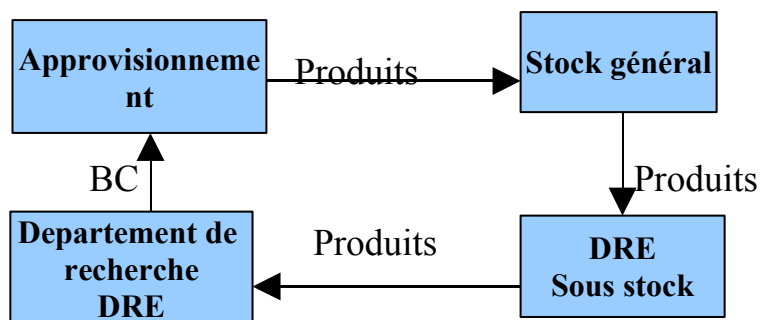
Les chercheurs de l'IPM ont pu réaliser de nombreuses publications de niveau international en dépit des difficultés rencontrées et notamment d'ordre matériel.

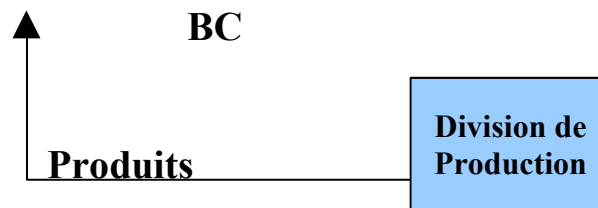
7-c- Organisation :

L'organigramme fonctionnel :



7-d- Relation du DRE avec les autres services :





7-e- Charges consommées :

Les charges consommées par ce département sont :

- Les Réactifs
- Matériel consommable (Fournitures de bureau, Produits chimiques, petit matériel, etc...)
- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunérations du personnel
- Études, recherches et documentations.....etc.
- Autres matières consommables (Gaz,carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Autres charges (prestations des centres auxiliaires)
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

NB : L'absence d'une comptabilité analytique dans ce département ne nous renseigne nullement sur les véritables coûts des différents laboratoires car toutes les consommations de matières premières ou autres sont regroupées au niveau du département .

8- Département administratif et financier:

8-a- Mission :

La gestion des flux financiers et les ressources humaines.

8-b- Activité :

regroupe la division financière et comptable, division maintenance, division des ressources humaines , division recouvrement , service parc auto services approvisionnement , services généraux et l'administration générale.

1- Division financière et comptable :

Cette division a pour mission l'enregistrement des flux comptables et financiers et établir les prévisions des besoins de financement nécessaire au fonctionnement de l' Institut .Par ailleurs , elle a pour taches aussi d'établir les budgets de fonctionnement et d'investissement , la saisie de toutes les opérations comptables : Achats, ventes, caisse ..., et la déclaration de la TVA. Quant aux états de synthèses et autres déclarations fiscales elles sont établis par la fiduciaire.

2-Service approvisionnement :

Il assure l' approvisionnement de toutes les unités de l' IPM en sérums, vaccins, réactifs, produits chimiques et autres produits .

Dans un souci de répondre aux besoins des utilisateurs en

matières premières ou autres , le service approvisionnement établit les CPS correspondants et coordonne toutes les opérations relatives aux appels d'offres.

Par ailleurs , le service gère également les bons de commandes destinés aux fournisseurs et qui sont relatif aux achats ne nécessitant pas d'appel d'offre.

Avant tout acte d'achat une consultation se fait au niveau des stocks pour en connaître le niveau et auprès du financier pour se renseigner sur la ligne budgétaire et le volume des engagements.

3- Division des ressources humaines :

Elle assure la gestion des ressources humaines en ce qui concerne :

La carrière administrative, les avantages sociaux, les congés administratifs, le recrutement du personnel, la gestion du contentieux .

4- Division recouvrement : Elle assure le recouvrement de toutes les créances de l' IPM, le suivi des comptes clients et la saisie des ordres de recettes.

5-Service parc auto : Ce service est responsable de :

La gestion du matériel roulant en fonction des missions exécutées par le personnel , l'affectation des véhicules en fonction des programmes préétablis par les utilisateurs et des missions inopinées, assure le suivi de l'entretien des véhicules , établit les états des frais de déplacements des chauffeurs et établit également les bons d'essence pour les véhicules tout en assurant le suivi de carburant.

6- Services généraux : Gère le contentieux de l' Institution , veille à la sécurité de son patrimoine et supervise les activités externalisées à savoir : Le jardinage, le gardiennage et le nettoyage.

7- Service des stocks : Il gère tous les produits et matériels utilisés par toutes les unités de l' IPM .

Il est impératif que tous les produits achetés par l' IPM doivent obligatoirement transiter par les stocks dans un souci de calcul du prix de revient .

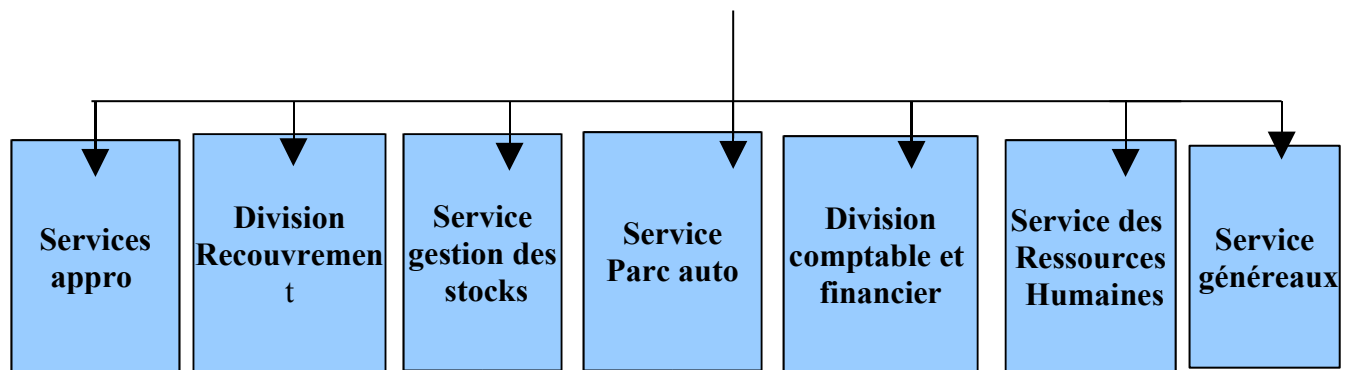
La méthode qu'on a retenu pour la valorisation des stocks est le CMUP (Coût moyen unitaire pondéré).

Les sorties des produits périssables seront effectuées par la méthode du FIFO (Premier entré premier sortie) en raison des dates de péremptions.

8-c-Organisation :

L'organigramme fonctionnel :





8-d-Charges consommées :

Généralement les charges consommées par ce centre sont :

- Matériel consommable (Fournitures de bureau, petit matériel, etc..)
- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunération du personnel
- Autres matières consommables (carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

9- Division assurance qualité :

Le secteur de la santé est primordial ; son développement permet d'assurer et d'accompagner la croissance harmonieuse et satisfaisante d'un pays. Il constitue à cet effet un secteur stratégique dans lequel l' Institut Pasteur du Maroc (IPM) est un participant très actif au sein de Ministère de la Santé.

Conscient des enjeux, l' IPM s'est engagé dans une démarche qualité

afin :

- de disposer d'un outil analytique et systématique très performant et très fiable.
- de contribuer à l'amélioration de la santé et de la sécurité sanitaire de la population.
- de rester fidèle à sa notoriété à l'échelle nationale et internationale
- Mettre tous les moyens nécessaires à la disposition du personnel notamment pour un programme d'accréditation des unités
- Mettre en œuvre des dispositions pour que le personnel ait accès aux informations et aux documents relatifs à cette démarche afin de les assimiler.

-Respecter les exigences des référentiels ISO 15189 et ISO 17025

A cet effet , le responsable Qualité assure la mise en place et l'amélioration du système de management de la qualité et rend compte à la direction qui attache une grande importance à l'appropriation de la démarche qualité par l'ensemble du personnel et à la contribution effective de chaque agent.

NB : Le succès de cette mission dépend de l'importance qui lui est accordée par la direction.

Charges consommées :

Généralement les charges consommées par ce centre sont :

- Matériel consommable (Fournitures de bureau, petit matériel, etc...)
- Amortissement du matériel (technique et informatique)
- Rémunérations du personnel
- Autres matières consommables (carburant...)

- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

10- Division de contrôle de gestion :

Veiller à ce que les moyens humains et financiers qui sont mis à la disposition des utilisateurs ,sont exploités d'une manière efficace, efficiente et pertinente.

Quant aux activités de cette division, elles ne peuvent être exécutées compte tenu de l'absence d'une comptabilité analytique .

Cependant, elle assure des missions ponctuelles et spécifiques qui lui sont confiées par la direction.

Charges consommées :

Généralement les charges consommées par cette division sont :

- Matières consommables (Fournitures de bureau, petit matériel, etc...)
- Amortissement du mobilier et matériel de bureau .
- Rémunération du personnel
- Autres matières consommables (carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

11- Division informatique :

La Division Informatique est un service transversal , et a pour mission la gestion, le conseil, l'exploitation et l'évolution de l'ensemble des systèmes d'information de l' IPM.

Elle est articulée autour des 3 activités suivantes :

1. informatique systèmes et réseaux : administration, gestion, exploitation, sécurisation et maintenance du réseau de l' IPM,
2. informatique de gestion : administration, déploiement, gestion et exploitation des applications des domaines de gestion (ressources humaines, finances et comptabilité, paie, ...)
3. assistance aux utilisateurs : installation, administration et support des postes bureautiques pour les services centraux et certaines composantes.

Charges consommées :

Généralement les charges consommées par cette division sont :

- Matières consommables (Fournitures de bureau, petit matériel, etc..)
- Amortissement du mobilier et matériel de bureau .
- Rémunération du personnel
- Autres matières consommables (carburant...)
- Eau

- Électricité
- Téléphone
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

12- Division de maintenance :

Assure le petit entretien de tout l'appareillage de l'Institut et la coordination entre les utilisateurs et les intervenants dans le cadre des contrats de maintenance négociés.

Participe également à l'ouverture des plis des offres techniques relatives aux appels d'offres.

Charges consommées :

Généralement les charges consommées par ce centre sont :

- Matières consommables (Fournitures de bureau, petit matériel, etc..)
- Amortissement du mobilier et matériel de bureau .
- Rémunération du personnel
- Autres matières consommables (carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

13- Secrétariat général :

Assure l'intérim de la direction et supervise toutes les opérations administratives et financières.

Charges consommées :

Généralement les charges consommées par ce centre sont :

- Matières consommables (Fournitures de bureau, petit matériel, etc...)
- Amortissement du mobilier et matériel de bureau.
- Rémunération du personnel
- Autres matières consommables (carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

14-Agence comptable :

Organe représentant le Ministère des finances pour le contrôle de toutes les opérations administratives et financières de l' IPM

15-La direction : Le directeur propose sa stratégie et son plan d'action au conseil d'administration qui siège au moins deux fois par an et discute ses propositions.

Après approbation par ce dernier, la direction veille sur l'application et le suivi des recommandations du conseil, ainsi que l'accompagnement des différentes opérations

administratives et financières de l'établissement.

Charges consommées :

Les charges consommées par cette unité sont :

- Matières consommables (Fournitures de bureau, petit matériel, etc...)
- Amortissement du mobilier et matériel de bureau .
- Rémunération du personnel
- Autres matières consommables (carburant...)
- Eau
- Électricité
- Téléphone
- Frais divers de gestion
- TFSE (Travaux fourniture service extérieur)

CHAPITRE II - ORGANISATION INTERNE ET SYSTEME D'INFORMATION ACTUEL

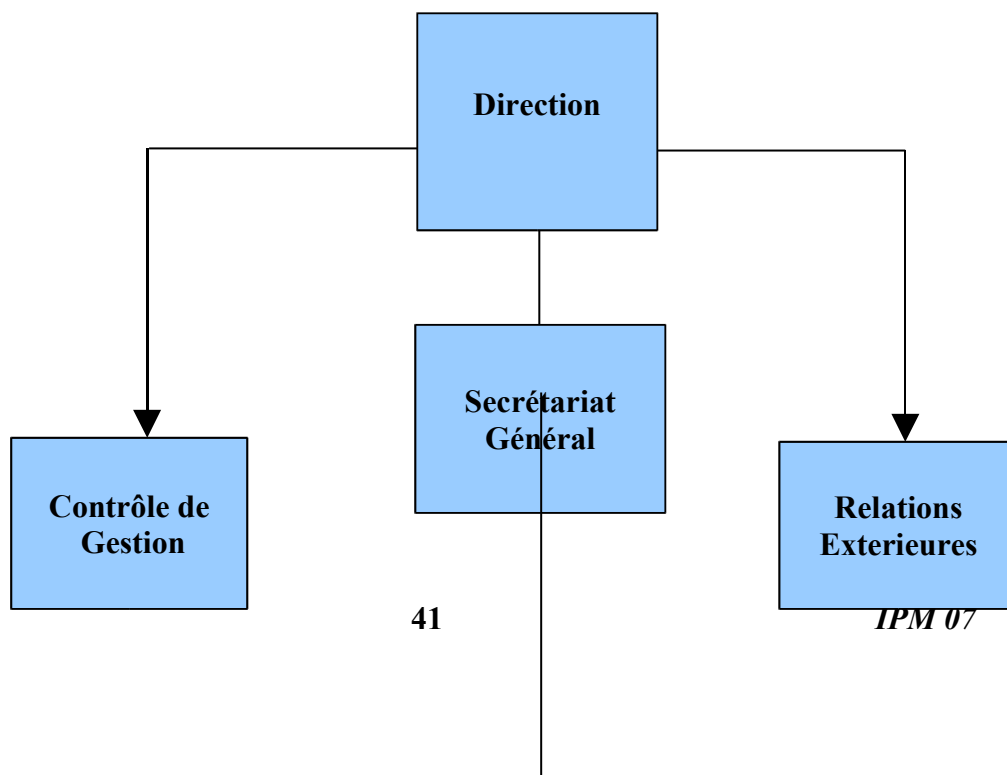
II -1 / Organisation interne

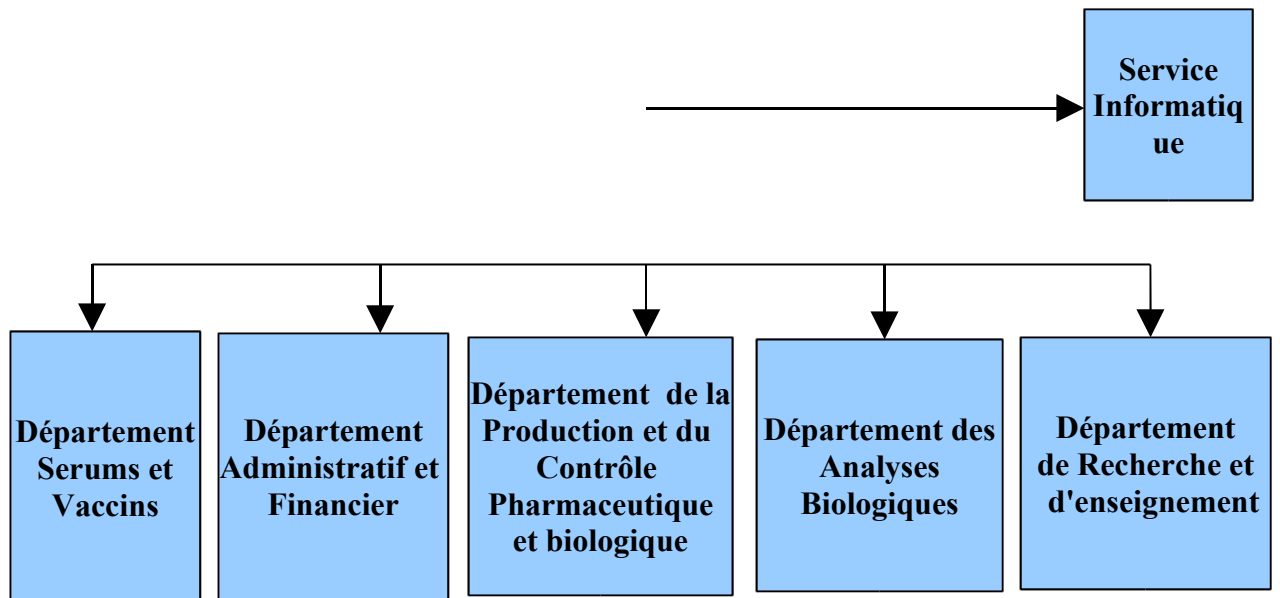
L' Institut Pasteur comporte :

- 1 -Département de biologie médicale (D. B.M .)**
- 2- Département de sécurité alimentaire , environnementale et production (D.S.A.E)**
- 3- Département de l'annexe de L'IPM (IP de Tanger)**

- 4- Division sérums et vaccins (D.S.V.)
- 5- Division médicale (D.MED.)
- 6 -Division production (D.PRO.)
- 7- Département de recherche (D.RE.)
- 8- Département administratif et financier (D.A.F)
- 09- Division assurance qualité (D.A.Q)
- 10-Division contrôle de gestion (D.C.G)
- 11-Division informatique (D.IF.)
- 12-Division maintenance (D.MA)
- 13- Secrétariat général (S.G)
- 14- Agence comptable (A.C)
- 15- Direction (D)

L'organigramme Statutaire





L'organisation actuelle et le développement des activités de l'IPM ne cadre plus avec l'organigramme statutaire institué dans les années 90.

En effet, la direction de l'établissement a mis au point un nouvel organigramme opérationnel s'adaptant au fonctionnement actuel de l'IPM.

II- 2 / Le système d'information actuel

Il existe deux sources d'informations qui composent notre système d'information à savoir :

***Sources internes** : Toutes les données provenant des services internes de l'institution (la direction générale,approvisionnement,la comptabilité les ressources humaines,les stocks etc...)

La circulation des flux d'informations entre les services est limitée.

***Sources externes :** L'IPM peut recevoir des données à titre d'information provenant des organismes extérieurs tel que : L'OMS, Ministère de santé, Ministère d'agriculture, partenaires, laboratoires etc...

Les deux logiciels actuels dont dispose l'IPM à savoir OKAD et GALAXIE ne permettent nullement d'obtenir des états de gestion qui peuvent servir de tableaux de bord.

De même que la dispersion des informations rend la tâche très difficile au contrôleur de gestion pour le suivi des données.

CHAPITRE III – OBJECTIFS ASSIGNÉS A LA FUTURE COMPTABILITE ANALYTIQUE

Dans un souci de maîtrise des coûts et pour permettre de connaître la rentabilité des différentes unités de l'IPM, des différents produits et prestations commercialisées, la comptabilité analytique outil indispensable au contrôleur de gestion aura pour objectif :

a-Première étape

- La répartition des charges par département.
- La détermination des coûts de revient par département .
- La détermination de la valeur des stocks.
- La détermination du chiffre d'affaire par département.
- La détermination du résultat par département.
- La participation de chaque département dans le résultat global de l'Institut.

b- Deuxième étape

- La répartition des charges sur les différents services de chaque département.
- La détermination des coûts de revient par service de chaque département.
- La détermination du chiffre d'affaire par service de chaque département.
- La détermination du résultat par services de chaque département .
- La participation de chaque service dans le résultat global de son département.

c- Troisième étape

- La répartition des charges sur les différents produits de chaque service.
- La détermination des coûts de revient par produit de chaque service
- La détermination du chiffre d'affaire par produit.
- La détermination de la marge de chaque produit.
- La part de chaque produit dans le résultat global .

CHAPITRE IV – CHOIX DE LA METHODE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.

La comptabilité analytique a été développée par les spécialistes pour l'adapter aux besoins des gestionnaires. L'informatique a joué un rôle très important dans la mise au point des différentes méthodes utilisées en comptabilité analytique, s'appuyant ainsi sur diverses analyses des coûts.

En effet à chaque type d'analyse de coût correspond une méthode de

comptabilité .Les plus connues actuellement sont :

La méthode des coûts complets:

Elle est facile à mettre en œuvre et permet de déterminer le CUMP (coût unitaire moyen pondéré) nécessaire à la valorisation des [stocks](#). Toutefois la méthode employée de répartition des charges indirectes peut aboutir à des effets de subventionnement masquant des différences de profitabilité entre produits.

Elle consiste à répartir les [charges indirectes](#) (la répartition des charges directes ne présentant pas de difficultés) dans des centres de répartition selon des clefs de répartition. Ces clefs, qui sont en fait des rapports, sont fixées plus ou moins arbitrairement par le contrôleur de gestion. Il n'existe, en effet, pas de clefs pouvant être utilisées dans tous les cas. Une clef fréquemment utilisée pour répartir les charges indirectes des ateliers de production est l'heure de main-d'oeuvre directe (HMOD). La fixation de ces clefs est le principal reproche fait à la méthode. En effet, elle suppose que les charges indirectes sont réparties de manière linéaire selon les produits ce qui n'est pas le cas lorsque les produits sont hétérogènes . Cette imprécision dans la méthode conduit à imputer plus de charges indirectes sur un produit et donc à alourdir son coût au profit d'un autre produit, selon le principe des vases communicants. Selon le choix de la clé de répartition, le résultat peut être parfois très différent et mener à des décisions erronées. Cette imprécision est d'autant plus importante que la proportion des charges indirectes est très grande.

Le direct costing (méthode du coût variable) :

La méthode permet de calculer des rentabilités prévisionnelles, notamment en fonction des prévisions de vente. Sa mise en place ne présente pas de difficultés majeures et évite certains problèmes posés par la méthode des coûts complets.

Elle consiste à imputer à chaque produit les charges variables correspondantes. On peut ainsi déterminer une marge sur coût variable par produit (chiffre d'affaires moins les charges variables correspondantes). Cette marge sur coût variable reflète la participation de chaque produit à la couverture des charges fixes, évitant ainsi les effets de subventionnement observés lors de la mise en place de la méthode des coûts complets. Cette méthode est surtout utile pour évaluer la contribution de chaque produit ou groupe de produits à la prise en charge des frais indirects (qui sont souvent appelés "frais de structure"). D'autre part, le coût de revient "direct costing" correspond au prix de vente en dessous duquel l'entreprise ne doit jamais descendre même en période de faible activité. La méthode du direct costing évolué (coûts spécifiques) est une variante du direct costing rattachant à chaque produit des charges fixes spécifiques... et le CAE

La méthode ABC (Activity-based costing) :

La méthode ABC adopte une vision différente des deux précédentes méthodes. Elle consiste à dire que ce sont les activités qui consomment des ressources et non les centres d'activité. On dit souvent que cette méthode adopte une vision transversale de l'entreprise et non plus hiérarchique. Elle se base sur un organigramme opérationnel.

Le principe de la méthode est donc le suivant : les objets de coûts (produits, clients...) consomment des activités qui elles-mêmes consomment des ressources.

L'ABC présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits sans procéder à une répartition des coûts indirects à l'aide d'une unité d'oeuvre souvent arbitraire (par exemple les heures machines).

Le besoin d'une information plus précise est apparu avec l'évolution des industries modernes : du modèle « fordien » aux modèles actuels, plus complexes et transversaux, la proportion coûts directs/coûts indirects dans le coût d'un produit s'est trouvée inversée. Si au début du XXe siècle les coûts directs représentaient plus de 70% du coût total d'un produit, aujourd'hui, ce sont les coûts indirects qui représentent la majeure partie du coût.

En pratique, la première étape pour la mise en place d'une démarche ABC consistera à modéliser les processus de l'entreprise pour en appréhender les circuits. Ces activités peuvent être par exemple: le traitement d'une commande, la gestion des références, ou encore la réception des marchandises. Pour chaque activité, un inducteur (le driver) sera retenu et suivi (par exemple, le nombre de commandes, les quantités de référence). Cet inducteur sera l'unité qui permettra de répartir le coût total de l'activité.

Enfin, pour chaque produit étudié, le modèle précisera les inducteurs consommés, permettant ainsi l'élaboration du coût de revient. Habituellement, l'activité est une composante d'un processus. Les entreprises analysent donc leurs processus internes au travers des activités

qui les composent. Une meilleure connaissance des processus permet de dégager les forces et les faiblesses d'une organisation.

La méthode UVA (unité de valeur ajoutée):

L'approche de la gestion par la méthode UVA

La méthode UVA va se poser comme objectif premier de calculer le résultat (bénéfice ou perte) de chaque transaction commerciale entre l'entreprise et ses clients. La transaction est considérée comme le processus transversal élémentaire dans l'entreprise parce qu'elle regroupe tout le travail fait par toutes les fonctions depuis l'enregistrement de la commande, en passant par la production des produits, jusqu'à leur livraison et l'encaissement de la facture. Une transaction est une somme de produits et un service.

La transaction, étant le processus transversal élémentaire, constitue la « brique » de base qui permet de réaliser toute autre analyse de rentabilité : la rentabilité d'un client est la somme des résultats des transactions faites avec ce client, idem pour un produit ou un marché ou tout autre regroupement de clients ou de produits.

A- Adoption de la méthode des sections homogènes

Il existe plusieurs méthodes de comptabilité analytique (dont chacune présente des avantages et des inconvénients) qui peuvent être regroupées en deux grandes familles:

- Les méthodes de coût complet : dans lesquelles l'ensemble des charges d'exploitation sont affectées sur les unités d'oeuvre qui

caractérisent les produits définitifs de l'activité étudiée (la méthode des sections homogènes, la méthode ABC, la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes).

- Les méthodes de coût partiel : ces méthodes reposent sur l'affectation d'une partie des charges sur des activités intermédiaires ou définitives . Elles traitent les charges par variabilité faisant la distinction entre charges variables et charges fixes (la méthode de Direct costing et la méthode de Direct costing évolué).

Parmi toutes ces méthodes, il faut choisir celle qui répond mieux au besoin de la société en terme d'information utile pour la prise de décision. En ce qui nous concerne et à partir des objectifs arrêtés pour la future comptabilité analytique, il se trouve que nous avons besoin d'une méthode d'analyse des charges qui nous permettra de calculer le coût de revient complet de nos produits ainsi que les différents coûts qui le composent afin de suivre leurs évolutions dans le temps. Aussi la méthode à mettre en place doit être compatible le plus possible avec notre organisation actuelle pour éviter tout bouleversement de structure et par conséquent les coûts afférents à la restructuration.

Pour toutes ces raisons, nous avons opté pour la méthode des sections homogènes qui est la plus adaptée à notre sens. En plus, via l'adoption de cette méthode, nous franchirons un pas vers l'instauration d'un système de contrôle de gestion en découpant l' Institut en centres d'analyses.

B- En quoi consiste la méthode des sections homogènes ?

La méthode des sections homogènes est une méthode basée sur le découpage de l'entreprise en sections (ou centre d'analyse) et l'analyse des charges en **charges directes** et **charges indirectes** . Les sections sont qualifiées d'homogènes et le plan comptable français les définit comme des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupés , préalablement à leur imputation au coût de revient concerné, les éléments de charges qui ne peuvent leur être directement affectés.

Un centre d'analyse est pertinent s'il permet d'imputer à un produit tous les coûts induits par la production de ce produit et ceux-la seulement. La pertinence suppose plusieurs conditions :

- Les centres d'analyse doivent disposer de moyens propres en personnel et matériel pour que les charges puissent être réparties entre les centres selon des critères rationnels.
A défaut, le système d'information doit permettre l'identification des consommations propres à chaque centre.
- L'activité du centre doit être mesurable par une unité d'oeuvre telle que le nombre d'unités d'oeuvre au cours d'une période soit sensiblement proportionnel aux charges du centre au cours de cette période. Par ailleurs, le nombre d'unités d'oeuvre imputable à chaque produit doit pouvoir être connu.

- Un centre d'analyse doit avoir une activité homogène, c'est à dire que toutes les ressources (personnel, matériel, fournitures) sont employées dans les mêmes proportions pour tous les travaux


La recherche de l'homogénéité pousse à subdiviser les centres d'analyse. La contrainte d'identification des consommations propres à chaque centre pousse, au contraire à les regrouper.

Par ailleurs , le regroupement diminue la lourdeur et donc, le coût du traitement.

Dans la pratique, la définition des centres d'analyse résulte d'un arbitrage entre le degré d'homogénéité et le coût du traitement.

Les centres d'analyse sont généralement classés en deux catégories :

- **Les centres principaux** : travaillant directement sur les produits ou services.
- **Les centres auxiliaires** : fonctionnels ou administratifs, travaillant au bénéfice des autres centres principaux.



**DEUXIEME PARTIE :
PROJET DE CONCEPTION
D'UNE COMPTABILITE
ANALYTIQUE**

CHAPITRE I: Découpage analytique .

- **Définitions :**

Axe analytique :représente un univers d'analyses faisant l'objet d'un suivi en montant et en quantité. Il se définit par une dimension temps, un plan groupe (ou plan des natures de flux) et un ou plusieurs plans analytiques.

Plan analytique : est un élément constitutif de l'axe analytique, il définit un plan d'analyse au sein duquel sont regroupés de façon cohérente, et éventuellement arborescente, les centres analytiques.

Plan groupe analytique et nature de flux :

Le plan groupe permet de définir un plan de natures de flux caractéristique des mouvements enregistrés en comptabilité.

Les plans groupes paramétrés en comptabilité générale sont repris en comptabilité analytique et budgétaire sans re-saisie. La terminologie “ groupes de comptes ” de la comptabilité générale est étendue en analytique sous le vocable “ nature de flux ”.

2 types de natures de flux doivent être distingués :

*Les natures de flux non supplétives correspondant au concept de “ groupes de comptes ” c'est-à-dire rattachées à la comptabilité générale par le biais d'une fourchette de bornes de comptes du plan comptable général.

*les natures de flux supplétives n'ayant pas de lien direct avec les comptes de la comptabilité générale.

Section analytique :

Une section analytique est la combinaison des centres des différents plans analytiques de l'axe à raison d'un centre par plan.

Destination analytique :

Une destination analytique est la combinaison d'une section analytique et

d'une nature de flux.

I-1 Découpage des centres d'analyse

L'établissement de la structure générale du système analytique sera fait à partir d'un découpage organisationnel en centres d'analyses.

Le découpage de l'établissement en subdivisions fonctionnelles doit refléter au maximum la réalité organisationnelle et fonder les différentes fonctions économiques nécessaires à l'accomplissement de ses activités.

Ainsi et pour le cas de notre établissement le découpage à été opéré en huit

centres d'analyses.

Critères de sélection Centres d'analyses	Homogénéité technique	Enjeu économique	Centre réel de responsabilité	Compatibilité avec l'organisation hiérarchique	Responsabilité unique
Centre de biologie médicale	+	+	-	+	+
Centre de sécurité alimentaire et environnemental	+	+	+	+	+
Centre de l'annexe de l' IPM(IP de Tanger)	+	+	-	+	+
Centre médical	+	+	+	+	+
Centre de production	+	+	+	+	+
Centre vaccins et sérums	+	+	-	+	+
Centre de recherches et d'enseignement	+	+	+	+	+
Centre de services communs	+	+	+	+	+

- 1- Centre de biologie médicale.
- 2- Centre de sécurité alimentaire et d'environnement.
- 3- Centre de l'annexe de l' IPM (IP de Tanger)
- 4- Centre médical
- 5- Centre de production
- 6- Centre vaccins et sérums
- 7- Centre de recherches et d'enseignement
- 8- Centre de services communs

1-1-a- Centre de biologie médicale

L'activité principale est la production **des analyses biologiques.**

Aussi, dans un souci de maîtrise de coût et de résultat, nous avons éclaté le centre de biologie médicale en plusieurs laboratoires correspondant aux

sections analytiques suivantes :

Centre analytique		CBM	SECTIONS ANALYTIQUES
Plan analytique			
MIC	Microbiologie	CBMMIC	
AC	Accueil	CBMSA	
HOR	Hormonologie	CBMHOR	
HEM	Hématologie	CBMHEM	
BIO	Biochimie	CBMBIO	
IMC	Immuno-Cellulaire	CBMIMC	
ANA	Anatomie Pathologique	CBMANA	
SVI	Sérologie Virale	CBMSVI	
BAC	Sérologie Bactérienne	CBMBAC	
BM	Biologie Moléculaire	CBMBM	
CY	Cytologie	CBMCY	
MY	Myco bactériologie	CBMMY	
VIR	Virologie	CBMVIR	

[1-1-b- Centre de sécurité alimentaire et environnementale](#)

Dans un souci de remise à niveau des industries agro alimentaires et des structures hôtelières et de restauration collective, pour garantir la sécurité sanitaire de la population et en vue de faire face aux défis de la mondialisation et aux objectifs économiques du Royaume, ce département a été restructuré pour mieux refléter son activité qui

comprend le contrôle agro alimentaire et environnemental, les audits et la formation en hygiène et salubrité, le contrôle des produits cosmétiques et pharmaceutiques.

Ces prestations vont être réalisées dans différents laboratoires qui correspondent aux sections suivantes :

Centre analytique		CSAE	sections analytiques
Plan analytique			
CT	Unité de Chimie et Toxicologie	SAECT	
MB	Unité de Microbiologie	SAEMB	
AF	Unité Audit et Formation	SAEAF	

1-1-c- Centre de l'annexe de l' IPM (I.P de Tanger)

Les activités de ce centre sont :

1. la recherche scientifique: pathologie infectieuse, immunologie et génétique.
2. les analyses de biologie clinique
3. la vaccination, en particulier internationale et la médecine du travail
4. le contrôle sanitaire des aliments et de l'environnement.

Les sections analytiques :

Plan analytique		Centre analytique	CIPT	Sections analytiques
RS		Recherche scientifique	IPTRS	
BM		Biologie médicale	IPTBM	
ME		Médical	IPTME	
SAE		Sécurité alimentaire et environnementale	IPTSAE	
SC		Services communs	IPTSC	

1-1-d- Centre médical

Le centre Médical est composé de deux unités :

- Vaccinations de masse et vaccination internationales.
- Traitement anti rabique et suivi médical

Suite à ces activités, ce centre a été éclaté en deux sections à savoir :

CENTRE ANALYTIQUE		MED	Sections analytique
PLAN ANALYTIQUE			
VMI	Vaccination de Masse et Internationale	MEDVMI	
TAR	Traitement Anti Rabique et suivi médical	MED TAR	

1-1-e- Centre de production

Initialement la production a été groupée avec les activités d'agro alimentaires et contrôle pharmaceutique.

Aujourd'hui notre souci de maîtrise de coût nous a contraint de les scinder. En effet, la production des sérums, vaccins, milieux de cultures et réactifs a été séparée totalement du contrôle agro alimentaires et éclatée en section analytiques suivantes :

CENTRE ANALYTIQUE		PRO	SECTIONS ANALYTIQUES
PLAN ANALYTIQUE			
PSV	Sérums et vaccins(Purification et réparation)	PROPSV	
MCR	Milieux de cultures et réactifs	PROMCR	
EAL	Élevage d'animaux de laboratoires	PROEAL	

1-1-f- CENTRE VACCINS ET SERUMS

La distribution des vaccins, sérums, milieux de cultures, réactifs et animaux de laboratoires représentant la part la plus importante de l' IPM, constitue une activité dont les coûts méritent d'être maîtrisés pour rester compétitifs sur le marché national.

En effet, nous avons jugé utile de scinder ce centre en sections analytiques suivantes :

CENTRE ANALYTIQUE		DVS	SECTIONS ANALYTIQUES
PLAN ANALYTIQUE			
VSV	Ventes des sérums et vaccins	DVSVSV	
VMR	Ventes des milieux de cultures et réactifs	DVSVMR	
VAL	Ventes des animaux de laboratoires	DVSVVAL	
MA	Cellule Marketing	DVSMMA	

NB: Dans la nouvelle organisation que nous avons préconisée et compte tenu de l'expérience de ce centre en matière de promotion , la cellule marketing doit promouvoir les prestations du centre de sécurité alimentaire et environnementale et du centre de biologie médicale en plus des produits de ce centre .

1-1-g- Centre de recherche et d'enseignement

Le centre de recherche et d'enseignement travaille sur plusieurs projets de recherches effectués dans différents laboratoires.

Par conséquent, à chaque laboratoire doit correspondre une section analytique.

Quant à l'encadrement des étudiants stagiaires et compte tenu du coût de cet encadrement en matière de réactifs ou autres , il à été jugé nécessaire de créer une section analytique correspondante pour mieux maîtriser ses coûts .

CENTRE ANALYTIQUE		DRE	SECTIONS ANALYTIQUES
PLAN ANALYTIQUE			
CHL	Laboratoire des Chlamydies	DRECHL	
GYH	Laboratoire de Génétique humaine	DREGYH	
VIR	Laboratoire de Virologie	DREVIR	
MYC	Laboratoire de Mycologie	DREMYC	
BIO	Laboratoire de Biochimie	DREBIO	
PRL	Laboratoire de Parasitologie (leishmaniose)	DREPRL	
HRL	Laboratoires des Hépatite virale	DREHPV	
IMM	Laboratoire de l' Immunologie	DREIMM	
MIC	Laboratoire de Microbiologie	DREMIC	
MV	Laboratoire des Maladies vectorielles	DREMV	
OV	Laboratoire d' Onco-virologie	DREOV	
FEE	Formation et Encadrement des Étudiants	DREFEE	

1-1-h- Centre Services communs (SER COM) :

Nous avons jugé important de regrouper les activités ci-dessous au niveau du centre Services communs .

Ces activités d'ordre administratif vont être réparties par le biais

de clés de répartition sur les sections bénéficiaires en fonction de la prestation fournie

Les sections analytiques :

Centre analytique		SC	SECTIONS ANALYTIQUES
Plan analytique			
APP	Approvisionnement	SCAPP	
GS	Gestion du stock	SCGS	
REC	Recouvrement	SCREC	
PA	Parc auto	SCPA	
CF	Comptabilité et financier	SCCF	
RH	Ressources humaines	SCRH	
IF	Informatique	SCIF	
MA	Maintenance	SCMA	
AQ	Assurance qualité	SCAQ	
CG	contrôle de gestion	SCCG	
SG	secrétariat général	SCAG	
AC	Agence comptable	SCAC	
D	Direction	SCD	

I-2 Classification des centres d'analyses

1-2-a -Première classification :

On distingue trois types de centres :

A- Centre de profit : Un centre de profit est un segment dont le directeur a le contrôle des coûts et des revenus mais aucun contrôle sur les fonds d'investissement.

B- Centre de coûts : Un centre de coût est un segment dont le directeur a le contrôle uniquement des coûts mais pas des revenus ni d'investissement

C- Centre d'investissement : Un centre d'investissement est un segment dont le directeur a le contrôle des coûts ,des revenus et des

investissemest dans les actifs d 'exploitation .

1-2-b- Deuxième classification :

Les centres de profits et de coûts sont distingués en centres **opérationnels** et centres **de structures** qui à leur tour sont classés en **principal** et **auxiliaires**.

- **Centre de structure** : C'est un centre qui continuera a supporter la totalité des mêmes charges même à un niveau de production zéro.
- **Centre opérationnel** :C'est un centre dont les charges opérationnelles sont liées au niveau d'activité.
- **Centre principal** :C'est un centre dont ses charges sont imputées directement aux coûts des produits.
- **Centre auxiliaire** : C'est un centre dont ses charges sont imputées à l'ensemble des centres principaux opérationnels.

A/ Les centres de profit:

- A-1- Centre de biologie médicale.
- A-2- Centre de sécurité alimentaire et environnementale.
- A-3- Centre de L'annexe de l' IPM (IP de Tanger).
- A-4- Centre médical.
- A-5- Centre de production.
- A-6- Centre vaccins et sérums.

Remarque :

Nos centres de profit ne sont pas de vrais centres de responsabilités du fait que le contrôle des prix de revient ne depend pas des responsables de ces centres mais de la direction.

Recommandation :

Dans un souci de maîtrise de coûts, de prix de ventes et de rendre nos centres de profit de véritables centres de responsabilités, la direction doit les léguer aux responsables de ces centres.

B/ Les centres de coûts

B-1- Centre de recherche et d'enseignement ?

B-2- Centre de services communs.

Remarque :

Le centre de recherche peut devenir un centre de profit si ses résultats sont exploitées dans le domaine industriel et pharmaceutique.

C/ Centre d'investissement :C'est la direction qui joue le rôle de ce centre.

Tableau récapitulatif de la classification des centres d'analyses :

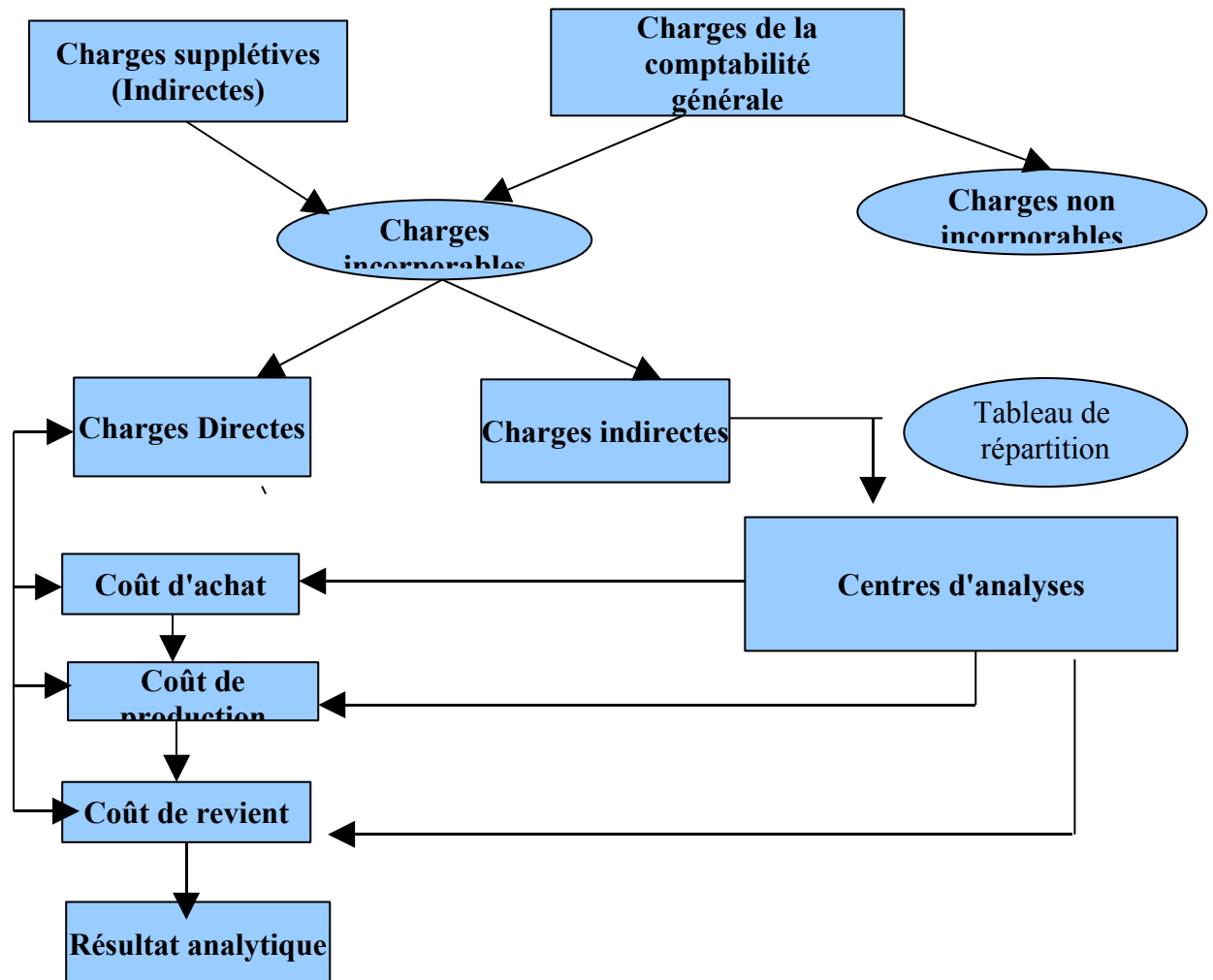
Centres d'analyses	Classification	Centre de structure	Centre opérationnel	Centre principal	Centre auxiliaire
Centre de biologie médicale.			***	***	
Centre de sécurité alimentaire et environnementale			***	***	
Centre de L'annexe de l' IPM (IP de Tanger).			***	***	
Centre médical.			***	***	
Centre de production.			***	***	

Classification	Centre de structure	Centre opérationnel	Centre principal	Centre auxiliaire
Centres d'analyses				
Centre vaccins et sérums.		***	***	
Centre de recherche et d'enseignement		***	***	
Centre de services communs :				
Approvisionnement		***	***	
Gestion du stock		***	***	
Recouvrement		***		***
Parc auto		***		***
Comptabilité et finance		***		***
Ressources humaines		***		***
Informatique		***		***
Maintenance		***		***
Assurance qualité		***		***
contrôle de gestion		***		***
secrétariat général		***		***
Agence comptable		***		***
Direction	***			***

CHAPITRE II : Procédures d'affectation et répartition des charges .

A ce niveau on est amené à suivre la démarche générale qui consiste à reprendre toutes les charges de la comptabilité générale et de les analyser pour les intégrer en comptabilité analytique . Les étapes à suivre doivent être conformes à la méthode des coûts complets.

Schéma du processus analytique



II-1- Traitement des charges en charges incorporables et charges non incorporables

Si la comptabilité générale est établie dans une optique fiscale et financière, la comptabilité analytique, quant à elle, est une comptabilité interne dont le traitement des charges doit correspondre à une réalité économique.

Ainsi, les charges ne concourent pas toutes à la détermination des coûts, il faut exclure certaines et en rajouter d'autres pour déterminer les charges incorporables de la comptabilité analytique.

II-1- a- Les charges incorporables aux coûts

Ces charges sont enregistrées en comptabilité générale et doivent être retenues en comptabilité analytique pour le calcul des coûts.

II-1- b- Les charges non incorporables aux coûts

Les charges non incorporables sont celles qui sont enregistrées en comptabilité générale mais que la comptabilité analytique ne peut prendre en considération du fait qu'elles ne sont pas liées à l'activité normale de l'établissement .

Dans le cas de l' IPM , le traitement des charges pour l'exercice 2006 fait apparaître les charges non incorporables suivantes :

*Pénalité de retard de paiement des droits de douanes.

*Une augmentation des frais de magasinage des produits périssables non récupérés en temps réglementaire.

II-1-c- Les charges supplétives

Ce type de charge désigne celles prises par la comptabilité analytique en plus des charges récupérées de la comptabilité générale (ces charges ne sont pas prises par la comptabilité générale puisqu'elles sont fictives et non décaissables). En général ces charges regroupent :

La rémunération de l'exploitant dans le cas des entreprises individuelles qui constitue une charge non déductible en comptabilité générale pour des considérations fiscales.

Le coût d'opportunité du capital qui correspond à la rémunération théorique des capitaux propres engagés par les associés de l'entreprise et qui sont considérés par la comptabilité générale comme des capitaux gratuits mis à la disposition de la société.

Pour notre cas, nous sommes un établissement étatique dont les dirigeants sont des salariés de l'institution et par conséquent leur rémunération constitue une charge de la comptabilité générale reprise automatiquement parmi les charges incorporables de la comptabilité analytique.

II-2- Traitement analytique des charges :

Après avoir déterminé les charges incorporables de la comptabilité analytique, il faudra par la suite, distinguer entre charges directes et indirectes pour pouvoir calculer les différents coûts afin d'obtenir le coût de revient complet.

- **Charges directes** : Ce sont des charges qui ne posent aucun problème quant à leur imputation, puisqu'elles sont affectées directement aux coûts des centres.
- **Charges indirectes** : Ce sont des charges communes qu'on ne peut pas affecter directement à un centre déterminé, elles doivent faire l'objet d'un calcul intermédiaire avant de procéder à leur imputation aux coûts des centres.

Ce calcul consiste dans un premier temps à répartir les charges

indirectes entre les différents centres (répartition primaire), dans un deuxième temps les charges des centres auxiliaires sont réparties entre les centres principaux (répartition secondaire),

II-2- a- La répartition primaire :

Cette phase consiste à imputer les charges indirectes communes à tous les centres d'analyses selon une base plus ou moins conventionnelle et cohérente appelée **clé de répartition**.

La comptabilité générale de l' Institut pour l'exercice 2006 fait apparaître les charges indirectes ci-dessous qui seront affectées aux différents centres d'analyses précités.

après analyse de l'activité des différents centres, nous avons opté pour les clés de répartition qui représentent mieux la consommation des charges de chaque centre et qui sont comme suit :

Combustibles , lubrifiants ,entretien et réparation des véhicules :

Cette charge est imputée selon l'importance des déplacements (kilométrage) par centre d'analyse et sont réparties comme suit:

Centre de sécurité alimentaire et environnementale : 30 %

Centre services communs : 20 %

Centre de biologie médicale : 10 %

Centre vaccins et sérums : 10 %

Centre de recherche : 10 %

Centre de l'annexe de l' IPM (IP de Tanger) : 20 %

Fournitures d'entretien et d'hygiène :

Ils concernent les achats de produits d'entretien pour tous les locaux de l' Institut .

La répartition entre les centres se fera en fonction de la superficie de chacun d'eux.

Fournitures non stockable - eau - :

L'eau potable est utilisée aussi bien pour les besoins de production que pour le personnel.

Nous suggérons d'installer des sous compteurs individuels pour chacun des centres d'analyse, afin de déterminer la consommation exacte de chaque unité.

Fournitures non stockable - électricité - :

Elle est utilisée aussi bien pour les besoins de production (automates, chambres froides,...) que pour ceux de l'éclairage.

Le même principe de répartition d'eau a été retenu pour l'électricité.

Fournitures non stockable - gaz - :

il comprend la consommation utilisée par les laboratoires :

***Le butane** utilisé pour la stérilisation de l'entourage au cours des ensemencements pratiqué au niveau des laboratoires de microbiologie

***L'azote liquide** pour la conservation des cellules et micro -organismes

utilisé par le département de recherche .

Frais de téléphone :

Les lignes téléphoniques sont affectés par département , par conséquent leurs frais sont imputés directement aux centres d'analyse bénéficiaires

Frais d'internet : charge forfaitaire imputée équitablement sur tous les centres d'analyses car tout le personnel bénéficie de ce produit .

Cotisation au réseau des Instituts Pasteur de par le monde :

Du fait que tout le personnel bénéficie de ce réseau, l'imputation de cette charge se fait équitablement sur tous les centres d'analyses

Services bancaires :

Les charges financières ne sont pas très importantes car les paiements ne se font que sur le disponible.

Prestation de service- Gardiennage - Nettoyage et jardinage - :

charge imputée équitablement sur tous les centres d'analyses car tout le personnel bénéficie de cette prestation.

Assurance multirisque- RC et incendie - : charge imputée aux services communs .

Honoraires d'avocat et frais de justice: charge imputée aux services communs.

Impôts et taxes directs: charge imputée aux services communs .

Droits de douanes et transit : charge imputée aux services communs.

Assurance accident de travail : charge imputée selon l'effectif du

personnel de chaque centre d'analyse .

Allocations aux oeuvres sociales : charge imputée équitablement sur tout les centres d'analyse car tout le personnel bénéficie de cette rubrique.

Taxe sur formation professionnelle : charge imputée selon l'effectif du personnel de chaque centre d'analyse .

Rémunération d'intermédiaires et honoraires de conférenciers :

Charge imputée équitablement sur tous les centres d'analyse car elle touche l'image de l' IPM .

Transport de conférenciers : charge imputée équitablement sur tous les centres d'analyses.

Réception et cérémonies : charge imputée équitablement sur tous les centres d'analyses.

Annonces et insertions : charge imputée équitablement sur tous les centres d'analyses .

Amortissement:

Regroupe les dotations d'exploitation et d'amortissement sur les constructions, matériels de production, matériel de bureau, matériels informatiques et autres immobilisations corporelles.

L'affectation des charges d'amortissement se fera en fonction de la destination de l'immobilisation concernée.

II- 2- b – Répartition secondaire :

Après avoir obtenu le coût total de chaque centre d'analyse suite à la

répartition primaire des charges, nous devons procéder ensuite à l'épandage des centres auxiliaires dans les centres principaux.

Il a été décidé d'affecter ces charges directement aux centres pré-cités au-prorata du coût de chaque centre.

La sommation des charges directes des centres auxiliaires sur leur quota de charges après répartition primaire nous donnera le total des charges de ces centres que nous ventilerons sur les sections principales.

Choix des unités d'oeuvres :

L'unité d'oeuvre 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'oeuvre doit suivre l'évolution du coût dudit centre avec la meilleure corrélation possible.

L'observation de la nature du travail effectué au niveau de chaque centre a permis d'identifier et de choisir les unités d'oeuvres appropriées:

Section informatique : l'unité de mesure la plus adéquate pour la ventilation de ses charges est le temps passer de chaque intervention dans les différents centres principaux.

Section maintenance : L'unité de mesure retenue est le temps passer de chaque intervention, entretien, et installation de chaque équipement dans les différents centres principaux.

Section approvisionnement :L'imputation de ses charges se fait en fonction du volume d'achat en valeur pour chaque centre principal.

Section recouvrement : L'imputation de ses charges se fait en fonction des créances recouvrées pour chaque centre principal .

Section gestion des stocks :L'imputation de ses charges se fait en fonction du volume des produits stockés en valeur.

Section parc auto : L'imputation de ses charges se fait en fonction du nombre de kilomètres parcourus par le(s) véhicule(s) affecté au centre principal bénéficiaire.

Section comptable et financier : L'imputation de ses charges se fait en fonction du montant budgétisé de chaque centre principal .

Section ressources humaines :L'imputation de ses charges se fait en fonction de l'effectif du personnel de chaque centre principal .

Section assurance qualité : L'imputation de ses charges se fait d'une manière équitable sur tous les centres principaux du fait qu'elle travaille avec presque la même cadence avec les différents centres principaux.

Section contrôle de gestion :Nous avons retenu la même imputation que celle de la section assurance qualité.

CHAPITRE III : Résultats attendus

I-Caractéristiques des résultats attendus

Il s'agit dans cette étape de :

*Définir les principaux coûts et résultats qui seront fournis par la comptabilité analytique ainsi que leur fréquence de sortie.

*Préciser :

- La forme : Tableau, états de synthèse
- Type de traitement : Informatique

- Support des résultats : Support informatique

Pour notre cas, nous avons opté pour une comptabilité analytique mensuelle.

Les résultats des calculs seront adressés au directeur de l' Institut sous forme de tableaux de bord au plus tard dans la semaine qui suit la fin du mois étudié.

Ces tableaux comprendront les états suivants :

1- Tableau de répartition des charges indirectes

Ce tableau récapitule les calculs qui ont amené à la détermination des coûts des unités d'oeuvres.

	Centres auxiliaires											Centres principaux							
Centre d'analyse	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	...n	A	B	C	D	E	F	G	Total
Total en répartition primaire																			
Répartition des frais des centres auxiliaires																			
Total après répartition secondaire	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0								
Nature de l'unité d'oeuvre	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--								
Nombre d'unité	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--								

	Centres auxiliaires										Centres principaux										
d'oeuvre	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■										
Coût de l'unité d'oeuvre	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■										
Charges imputées	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■										
Différence d'imputation	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■										

2 - État relatif aux coûts d'achat des matières premières

Le coût d'achat représente tout ce qu'ont coûté les matières jusqu'au moment où leur réception en stock est réalisée, c'est à dire le montant des factures d'achat majoré de tous les frais d'achat et éventuellement des frais d'approvisionnement.

Élément de coût d'achat	Matière premièreM1			Matière premièreM2			Matière première Mn..		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
* Prix d'achat									
* Autres frais									
* Coût du centre approvisionnement									
Total coût d'achat									

Pour toutes les matières, un inventaire permanent doit être fait. Il devra dégager :

- Le stock initial en quantité et en valeur
- Les entrées en quantité et en valeur
- Les sorties à la consommation en quantité et en valeur
- Le stock restant en quantité et en valeur

3- État relatif aux coût de production des produits finis

Le coût de production représente l'ensemble des charges engagées par l'Institut pour obtenir une certaine production .Il est égal à la somme des :

- Coûts d'acquisition des matières
- Charges directes de production : Charges liées directement à la production d'un produit.
- Charges indirectes de production : Charges communes à tous les produits réalisés.

La nature des produits de l' Institut Pasteur sont soit des réactifs de laboratoires, soit des sérums tels que :

Le sérum anti vipérin, anti scorpionique, lowienstein, géloses....

Élément de coût	Produit fini P1			...Produit fini Pn...			Total		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
* Coût d'achat des matières consommées									
* Coût du centre production									
Total coût de production des produits									

4-État relatif aux coût de revient des produits vendus

Cet état se présente comme suit :

Élément de coût	Produit fini P1			...Produit fini Pn...			Total		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
* Coût de production des produits vendus									
*Coût du centre vente									
Total coût de revient des produits									

5- État relatif aux résultats analytiques

Cet état aura la forme suivante :

Libellé	Produit P1			...Produit Pn...			Total		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
* Chiffre d'affaires									
* Coût de revient des produits vendus									
Résultat analytique									

Remarque :

Pour le calcul de coût de revient des produits, la méthode utilisée pour la valorisation des stocks est le CMUP (Coût Moyen Unitaire Pondéré).

Par contre pour les sorties des produits périssables on utilise la méthode FIFO (Premier entré premier sorti)en raison des dates de péremptions.

Conclusion:

L'étude conceptuelle constitue ainsi un élément primordial préalable à la mise en place d'une comptabilité analytique au sein de l' Institut Pasteur. Elle a permis d'effectuer:le découpage analytique de l'institution en faisant ressortir les fonctions auxiliaires

et les fonctions principales, la distinction entre les charges incorporables et celles non incorporables, ainsi que le choix de la méthode permettant le calcul du coût de revient de chaque famille de produits.

Ainsi, nos attentes de la mise en place d'une comptabilité analytique sont énormes. Grâce à elle nous espérons disposer d'informations précises sur les coûts de nos produits, sur la productivité de notre personnels, sur la rentabilité de nos équipements et sur les sources de défaillance, qui pourraient exister dans notre processus d'activité.

Sa mise en application au sein de l' Institut reste une tâche dont la difficulté n'est pas négligeable.

En effet, l'instauration du système de comptabilité analytique est amenée à affronter des contraintes d'ordre humain d'une part et d'ordre matériel d'autre part.

Dans un premier temps, le responsable chargé de la mise en place de la comptabilité analytique devra convaincre les différents acteurs de l'importance du futur système de calcul des coûts et son impact sur la prise de décision par ces derniers.

Une sensibilisation du personnel aux concepts de contrôle de gestion et de comptabilité analytique s'impose, notamment à travers des séminaires réguliers de formation.

D'autre part , le succès de la mise en place d'une comptabilité analytique reste tributaire de l'existence d'un système d'information efficient, d'où l'intérêt de recours aux professionnels en la matière pour le choix des logiciels d'implantation du système.

En guise de conclusion, nous précisons que la mise en place d'une comptabilité analytique ne constitue pas pour nous une finalité en soi, elle

n'est qu'une étape parmi d'autres dans un long processus d'instauration d'un système de contrôle de gestion global, car une fois cette comptabilité analytique mise en place, il faudra par la suite entamer la réflexion sur l'instauration d'un système budgétaire, des tableaux de bord de gestion et d'un système de calcul et d'analyse des écarts.

Bibliographie

- Ouvrage comptabilité analytique Mr A.Bendriouch
- Recherches internet(site wikipedia)
- Mémoire : conception d'une comptabilité analytique cas de la société AMOUD

