

**UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA**

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES  
SCIENCES DE GESTION.**

**Département des Sciences de Gestion**

**Mémoire de fin d'étude**

**Pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences de  
Gestion Spécialité : CCA**

*Thème:*

*Evolution de la comptabilité de gestion et  
son rôle au sien de l'entreprise*

**Réalisé et présenté par :**

- Sahli youcef
- Sekri yanis

**Prometteur: M<sup>r</sup> brachouche bilal**

**Promotion: 2019/2020**

# Remerciement

*Après avoir rendu grâce à dieu le tout puissant et le miséricordieux nous tenons à remercier vivement tous ce qui ont participé de près ou de Loing à l'accomplissement de ce modeste travail. Il s'agit plus particulièrement de :*

*Monsieur Brachouche Bilal pour avoir accepté de diriger ce travail, pour son aide illimité, son orientation ; sa gentillesse ainsi que sa disponibilité à tout moment et surtout de la confiance qu'il à mis en nous.*

*Ainsi nous remercions profondément nos familles. Nous tenons à leur dire que leur contributions tant financières, matérielles que morales ne sont pas vide sens, elles resteront gravées au fond de nos cœur.*

*Enfin nous tenons à exprimer toutes notre gratitude et notre reconnaissance envers celles et ceux qui nous ont accompagnés, conseillés, soutenus, et permis d'approfondir les connaissances que nous avons accumulé durant notre parcours scolaire.*

# Dédicace

*En toute modestie et en toute reconnaissance, je dédie tous  
Mes efforts traduits dans ce mémoire à mon père, que dieu  
l'accueille dans son vaste paradis.*

*A ma chère mère, qui a fait beaucoup de sacrifices et  
Qui continue d'en faire pour nous voir réussir.*

*Sans oublier mes chers frères kherddine, Hadi, Amir, que dieu les  
protège*

*A Mes oncles et tantes, cousins et cousines et toute la*

*Famille SAHLI*

*A tout Mes amis*

*A Mon binôme Yanis et sa famille*

*\*YOUCEF\**

# Dédicace

*Je dédie ce modeste travail accompagné d'un profond amour :*

*A celle qui m'a arrosé de tendresse et d'espoirs, à la source  
d'amour incessible, à la mère des sentiments fragiles qui me bénie  
par ces prières ma mère.*

*A mon support dans ma vie , qui m'a appris, m'a supporté et m'a  
dirigé vers la gloire mon père.*

*A mon chère frère et mes chers sœurs, ainsi qu'a toute ma famille.*

*A mon binôme youcef sahli et sa famille ainsi qu'a tous mes amis  
en citant ( djaber, habib, hakim, redouane, anis, amine , massi,  
mohand, karim, nassim, et autres...)*

*Je dédie ce travail à ma future femme.*

*Je dédie ce travail dont le grand plaisir leurs revient en premier  
lieu pour leurs conseils, aides et encouragements.*

*\* YANIS \**

## Liste des abréviations

**AN** : Activité normal

**AR** : Activité réelle

**BSI** : Budget standard imputé

**CA** : Chiffre d'affaire

**CF** : Charges fixes

**CF** : Charges fixes

**CFI** : Charges fixes imputées

**CFR** : Charges fixes réelle

**CIR** : Coefficient d'imputation rationnelle

**Cm** : Coût marginale

**CP** : Capitaux propre

**Cp** : Coût unitaire préétablie

**Cr** : Coût unitaire réel

**CT** : Coût total

**CUO** : Coût de l'unité d'œuvre

**CV** : Charges variables

**E** : Ecart

**MCV** : Marge sur cout variable

**MCVS** : Marge sur cout variable spécifique

**Méthode ABC** : Méthode a base d'activité

**Méthode IRFF** : Méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes

**MOD** : Main d'œuvre

**MP** : Matière première

**NUO** : Nombre d'unité d'œuvre

**OST** : Organisation scientifique du travail

**PCG** : Plans comptable générale

**Qp** : Quantité préétablie

**Qr** : Quantité réelle

**SR** : Seuil de rentabilité

**tb** : Taux horaire budgété

**TCR** : Tableau compte résultat

**TMCV** : Taux de marge surcout variable

**Tp** : Temps préétabli

**tr** : Taux horaire réel

**Tr** : Temps réel

## Liste des tableaux

<b>N°</b>	<b>Titre du tableau</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	<b>Le tableau « idéal » des qualités du contrôleur de gestion</b>	<b>16</b>
<b>02</b>	<b>La différence entre le tableau de bord et le reporting</b>	<b>26</b>
<b>03</b>	<b>Comparaison entre la comptabilité de gestion et la comptabilité générale.</b>	<b>34</b>
<b>04</b>	<b>Le tableau de répartition des charges indirectes</b>	<b>40</b>
<b>05</b>	<b>tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct costing simple</b>	<b>56</b>
<b>06</b>	<b>tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct costing évoluer</b>	<b>60</b>

## Liste des figures

<b>N°</b>	<b>Titre des figure</b>	<b>Page</b>
<b>1</b>	<b>le système externalisé de production ou putting-out</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>le système regroupé de production ou factory</b>	<b>6</b>
<b>3</b>	<b>Le triangle du contrôle de gestion</b>	<b>11</b>
<b>4</b>	<b>Les différents types de contrôle.</b>	<b>12</b>
<b>5</b>	<b>la place du contrôle de gestion au cœur de l'entreprise.</b>	<b>14</b>
<b>6</b>	<b>les missions du contrôleur de gestion</b>	<b>17</b>
<b>7</b>	<b>Les étapes du processus de contrôle de gestion.</b>	<b>19</b>
<b>8</b>	<b>Missions du nouveau tableau de bord.</b>	<b>25</b>
<b>9</b>	<b>Le rôle de système d'information comptable</b>	<b>29</b>
<b>10</b>	<b>Les charges de la comptabilité analytique</b>	<b>33</b>
<b>11</b>	<b>la relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.</b>	<b>35</b>
<b>12</b>	<b>Principe de la méthode des sections homogène</b>	<b>39</b>
<b>13</b>	<b>Traitement des charges par la méthode Activité Basé Costing (ABC).</b>	<b>49</b>
<b>14</b>	<b>Détermination de SR par la méthode : <math>CA=CV+CF</math></b>	<b>58</b>
<b>15</b>	<b>Détermination de SR par la méthode : <math>M/CV=CF</math></b>	<b>59</b>

## **Sommaire :**

<b>Introduction générale.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre I : aspect théorique sur le contrôle de gestion .....</b>	<b>3</b>
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion : .....	3
Section 02 : les outils et méthodes de contrôle de gestion : .....	20
<b>Chapitre II : comptabilité de gestion comme outil de contrôle de gestion.....</b>	<b>31</b>
Section 01 : Généralité sur la comptabilité de gestion : .....	31
Section 2 : système de calcul des couts .....	37
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>65</b>
<b>Références bibliographiques</b>	
<b>Table des matières</b>	

# Introduction générale

---

Au cours de ces trois dernières décennies, le contexte dans lequel les entreprises et les organisations en tout genre ont évolué a connu une mutation profonde sous l'effet simultané de deux tendances macro-économiques majeures qui se sont renforcées mutuellement :

- d'une part, la globalisation progressive de l'économie mondiale et ses conséquences
- et d'autre part, le développement continu de nouvelles technologies de l'information et de la communication.

Ces deux tendances fondamentales ont modifié en profondeur les attentes et les pratiques de l'environnement de toute entreprise : insidieusement, cette dernière est devenue, quelle que soit sa taille, extrêmement dépendante d'un environnement au comportement toujours plus mouvant, évolutif et incertain.

Pour faire face à l'environnement, l'entreprise doit être ainsi réactive et avoir une bonne capacité d'adaptation pour être flexible et compétitive, pour cela elle doit introduire de nouvelles fonctions. Parmi les fonctions qui aident l'entreprise à assurer une meilleure gestion : le contrôle de gestion, ce dernier influence sur la motivation des équipes, sur le pilotage stratégique et sur la prise de décision.

Le contrôle de gestion est une fonction majeure au pilotage des entreprises, il est défini par **J.L.Ardouin, M. Michel, J.Shmit** (1985) : « le contrôle de gestion est l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs »<sup>1</sup>.

La fonction de contrôle de gestion est une fonction clé pour l'entreprise, car elle est indispensable pour bien gérer l'organisation et en particulier aide à la prise de décision.

Pour bien gérer l'entreprise, le contrôleur de gestion ; utilise des différents outils pour orienter et prendre une décision finale. Parmi ces outils : la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et le tableau de bord.

La décision en entreprise résulte d'un processus toujours plus complexe. Les données à prendre en compte sont tellement plus volumineuses et les enjeux si importants que les outils d'aide à la décision sont devenus stratégiques. Elle permet aux dirigeants de prendre des décisions de type : acquisition de nouveaux marchés, de nouveaux domaines d'activité, lancement d'un produit ou encore la définition des gammes de produit car ils ont la lourde obligation d'assurer la pérennité et la croissance de leur organisation. D'où l'intérêt accordé à la comptabilité de gestion.

La comptabilité de gestion est une discipline particulière qui prend ses sources dans la

---

<sup>1</sup> LAUCATE.P, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion » 12 ACOR RG F° CG, guide v3, v12-v13 septembre. P8

# Introduction générale

---

comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents couts ( cout complets, cout partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise

Cependant le véritable problème pour les entreprises n'est pas la détermination des coûts découlant de la comptabilité de gestion, mais plutôt le traitement des charges qui permettront de calculer ces coûts. De plus, il serait plus nécessaire que la méthode retenue pour le traitement des charges lors de la mise en place de la comptabilité de gestion, soit adéquate aux caractéristiques de l'activité de l'entreprise, en ce sens, on ne gère pas une entreprise industrielle de la même façon qu'une entreprise commerciale. Certains paramètres de gestion doivent être maîtrisés et pour pouvoir contrôler tous les coûts encourus dans une période donnée.

Sur la base de ces simples notions, il y'a une question qui doit être abordée : **la comptabilité de gestion est elle un outil efficace pour atteindre les objectifs d'une entreprise ?**

Pour mener à bien notre travail de recherche, nous devons nous poser les questions secondaires suivantes :

- En quoi consiste le contrôle de gestion, et quelles sont ses outils ?
- En quoi consiste la comptabilité de gestion et quelles sont ses méthodes ?

Notre travail tente d'approfondir la réflexion sur la problématique déjà citée, et cela en émettant les hypothèses suivantes :

## **Hypothèse N°01 :**

La comptabilité de gestion joue un rôle essentiel à la prise de décision des dirigeants de l'entreprise.

## **Hypothèse N°02 :**

La comptabilité de gestion permet à l'entreprise d'atteindre son objectif.

**Introduction :**

Les entreprises aujourd'hui à l'accru de la concurrence sont tenues d'assurer une gestion rigoureuse élaborant ainsi la fonction du contrôle de gestion qui à nos jours devient de plus en plus indispensable pour une meilleure maîtrise de l'entreprise. Il faut comprendre le mot « contrôle » au sens de maîtrise et non pas au sens de surveillance, le contrôle de gestion consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de prendre des décisions propres pour assurer le devenir de l'entreprise, en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et la plus rapide de leur situation actuelle.

Ce premier chapitre traitera du cadre théorique du contrôle de gestion, il est devisé en deux sections, la première section sera consacrée à des généralités sur le contrôle de gestion, et dans la deuxième section nous aborderons les principes outils utilisés dans le contrôle de gestion.

**Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion :**

Afin d'étudier la démarche et le processus de contrôle de gestion, il est nécessaire de donner quelques notions de base du contrôle de gestion.

**1-Naissance du contrôle de gestion et son évolution dans le monde :**

Pour délimiter la définition et le champ d'analyse du contrôle de gestion, il semble nécessaire de resituer les motifs d'apparition du contrôle, les contraintes de la gestion des entreprises et le contexte économique. Il en ressort alors les missions actuelles demandées au contrôle et au contrôleur de gestion.

**1-1 L'apparition du contrôle de gestion<sup>2</sup> :**

Une approche historique nous permettra de présenter l'apparition du contrôle de gestion dans les entreprises, son évolution compte tenu de la prédominance des fonctions au sein des organisations et ses liens avec les autres formes de contrôle.

Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie, vers 3300 avant-J.C. pour aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée ; ainsi serait née la première représentation écrite des nombres. La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au XVe siècle et chez un imprimeur français au XVIe siècle, il est clair que les besoins de mesure et de contrôle des activités économiques augmentent et se diffusent

---

<sup>2</sup> Claude. A, Sabine. S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2eme Edition, Dunod, Paris, 2010. P3-6.

véritablement à grande échelle à la fin du XIXe siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail.

D'un point de vue historique, il paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités.

### **1-1-1-Histoire des « coûts » :**

L'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès lors que s'instaure une activité économique. Il est possible de repérer son apparition dès le XVe siècle :

- la technique comptable d'élaboration de coûts est formalisée par un moine vénitien Luca Pacioli en 1494 ;
- des manufactures de draperies et de laine à Florence vers 1450, une exploitation de mines d'argent et de cuivre en Autriche vers 1570, un imprimeur français à Anvers vers 1570 essaient de reconstituer la formation de leurs coûts, mais ce ne sont que des essais ponctuels.

La diffusion des pratiques et des formalisations (pas nécessairement corrélées) sur le calcul et l'analyse des coûts progresse véritablement avec la première phase de la révolution industrielle et ira en simplifiant.

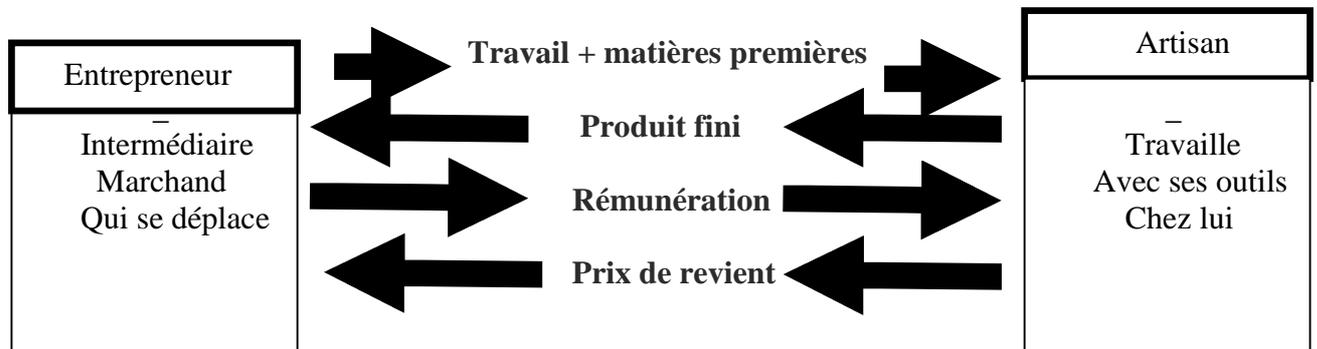
Dans l'histoire de la comptabilité<sup>3</sup>, il est intéressant de noter que les calculs des coûts ne peuvent être analysés comme une simple technique proposée par des « théoriciens » et « plaquée » sur des entreprises. Les calculs de coûts reflètent plutôt des pratiques d'acteurs qui utilisent des outils pour gérer des structures, pour canaliser des comportements, pour organiser le travail.

Bertrand Gille<sup>4</sup> parle de « socialisation de la technique » ; ainsi donc, au-delà d'un processus technique, le calcul et l'analyse des coûts comportent des aspects économiques, organisationnels, sociaux, juridiques, et donc transmettent une vision transversale et pluridisciplinaire des entreprises. Les modifications organisationnelles de la production expliquent l'évolution des besoins dans le calcul des coûts.

C'est le passage du système du putting-out (production externalisée chez les ouvriers) au système de factory (production regroupée dans une usine).

<sup>3</sup> Chatfield, A history of accounting thought, The Dryden press, 1974.

<sup>4</sup> B. Gille, Histoire des techniques, La Pléiade, Gallimard, 1978.

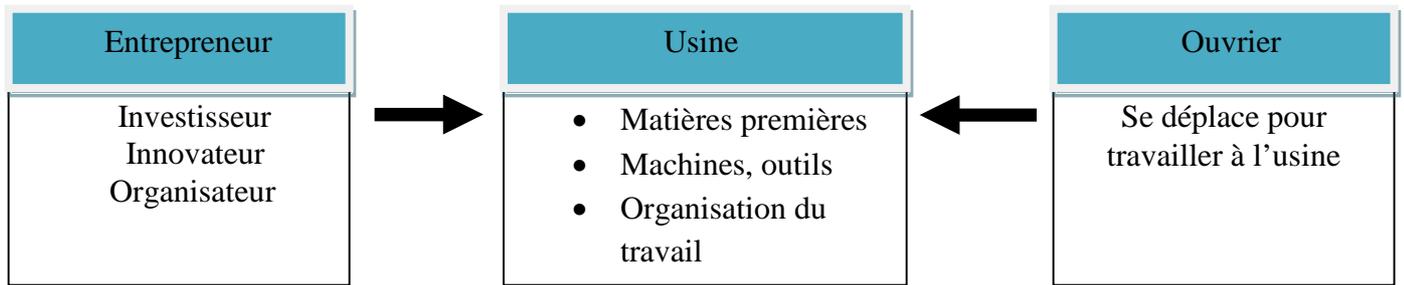
**Figure N°01 : le système externalisé de production ou putting-out**

**Source** : Claude A, Sabine. S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2eme Edition, Dunod, Paris, 2010. P4.

Dans le système de production le plus répandu avant la révolution industrielle, l'entrepreneur est un intermédiaire qui se déplace, apporte travail et matières premières chez l'artisan qui possède ses outils puis revient chercher le produit fini (d'où l'origine du terme « prix de revient »).

Dans ce système, l'entrepreneur ne cherche pas à connaître le coût, puisque l'information de la valeur ajoutée lui est donnée par le « prix de revient » qu'il compare au prix d'achat des matières.

Les nouvelles technologies du XVIIIe et du XIXe siècle bouleversent les sources d'énergie et les machines et poussent ainsi à une organisation concentrée de la production : les machines sont regroupées dans des usines dans lesquelles les ouvriers viennent travailler.

**Figure N°2 : le système regroupé de production ou factory**

Source :S, « Contrôle de gestion : manuel et applications »,2eme Edition, Dunod, Paris, 2010. P5.

L'entrepreneur n'est plus alors seulement un intermédiaire marchand, il devient également un investisseur et un innovateur. Dès lors il cherche à mesurer des coûts et à contrôler le travail. Dans l'histoire des coûts appliquée aux entreprises industrielles, plusieurs étapes apparaissent avec une évolution du vocabulaire.

- ✓ D'abord c'est la comptabilité industrielle qui s'élabore et se diffuse avec le développement industriel occidental durant tout le XIXe siècle (même si des formalisations n'apparaissent, en France, dans des traités de comptabilité industrielle qu'à partir de 1870).

Elle consiste à mesurer les coûts des flux internes à l'organisation, c'est-à-dire les coûts de transformation des matières premières sur les machines de l'usine avec des ouvriers. Elle doit permettre au gestionnaire de mesurer les coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, et d'aider à la fixation des prix face à la concurrence des autres industriels.

Vers 1915 avec l'OST (Organisation scientifique du travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, élabore des normes (coûts standards, coûts préétablis), calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats et les responsabilités. La comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles.

- ✓ À l'heure actuelle, le terme comptabilité de gestion permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.

**1-1-2- Histoire du « contrôle » :**

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle.

- ❖ Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.
- ❖ Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de contrôle budgétaire. Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

- ❖ Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure. Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit le contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :
  - ✓ un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
  - ✓ dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité ;
  - ✓ avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

- stabilité dans le temps ;
- information parfaite des dirigeants ;
- recherche d'une minimisation des coûts ;
- coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

- ❖ À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

### **1-2-Évolution de la prédominance des fonctions de l'entreprise :**

Tout système d'information d'aide à la gestion d'une performance doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises, des contraintes de structure des organisations.

Ainsi de nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés. au fur et à mesure de la mise en exergue des différentes fonctions de l'entreprise et d l'importance des interdépendances entre les quatre pôles de la gestion : production commercial – finance – ressources humaines, les gestionnaires étendent leurs demandes aux outils du contrôle de gestion.

- ❖ Avec les grandes entreprises industrielles du début du XXe siècle, les responsables et décideurs de la production apparaissent comme les acteurs stratégiques essentiels de l'entreprise. Le premier champ d'action du contrôle de gestion se limitait alors à la gestion de la production dans un objectif de productivité et de rationalisation.
- ❖ À partir de la décennie 60, une deuxième fonction primordiale apparaît pour l'ensemble des entreprises : la fonction commerciale. Après la forte absorption de la demande, la saturation apparaît et les exigences du marché se traduisent par une diversité et une qualité accrues des produits.

L'entreprise doit alors appliquer la démarche mercatique (l'inverse de celle du producteur dans la phase précédente) pour connaître son marché avant de produire les biens qui seront acceptés. Les orientations stratégiques :

- ❖ diversification des produits et des marchés,
- ❖ raccourcissement du cycle de vie des produits.

Obligent à de nouveaux choix de production faisant émerger la nécessité d'une certaine flexibilité.

- ❖ Il est possible de repérer une troisième phase durant la décennie 70 ; c'est l'émergence, la diffusion et la domination au sein des grandes entreprises de la fonction ressources humaines. Les choix stratégiques et les résultats des activités semblent essentiellement corrélés à la gestion des acteurs. En tout état de cause, après cette période, il n'est plus possible de négliger la dimension humaine au sein des organisations.
- ❖ La décennie 80 peut constituer une quatrième étape dans l'évolution des dominations des fonctions ; en effet, avec les profondes modifications des marchés financiers, la fonction finance apparaît comme prédominante pour assurer la performance des entreprises.
- ❖ Après la domination successive des quatre pôles de la gestion durant une quarantaine d'années, les années 90 voient apparaître une approche systémique mettant en évidence les influences réciproques, multiples et permanentes de toutes les dimensions de la gestion. Ainsi toutes ces phases aboutissent à une vision contemporaine nécessitant l'intégration de toutes les variables de gestion.

Les choix stratégiques comme les choix de production évoluent dans ce nouveau cadre et nécessitent des adaptations des outils d'aide à la décision et au contrôle. Face à cette interdépendance des fonctions et des activités, les outils de suivi et de contrôle de la production sont étendus et adaptés aux autres fonctions :

- ❖ le marketing,
- ❖ les ressources humaines,
- ❖ la finance.

Le contrôle de gestion doit donc servir au suivi opérationnel de court terme de toutes les fonctions et activités de l'entreprise.

**2-Définition et caractéristiques du contrôle de gestion :** Le contrôle de gestion est l'ensemble des procédures permettant à une organisation d'utiliser au mieux ses ressources afin d'atteindre ses objectifs.

**2-1-Définition du contrôle de gestion :** Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution. Longtemps considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation.

Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. Et parmi ces définitions on peut citer :

**Selon KHEMAKHEM. A, ARDOIN. J-L, (1871) :** « Le contrôle de gestion est le processus mise en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ». <sup>5</sup>

**Selon LOCHARD J** « le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion » <sup>6</sup>

**Selon Hervé ARNOUD** « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. » <sup>7</sup>

**Selon Henri.B, Catherine. K** « Le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui visent la cohérence des actions des managers » <sup>8</sup> Le contrôle de gestion est donc un ensemble de dispositions prises destinées à fournir aux dirigeants et divers responsables des données caractérisant la marche de l'entreprise, il constitue l'aboutissement de l'enchaînement du système comptable, qui part de la comptabilité générale en passant par la comptabilité de gestion et le contrôle budgétaire.

## **2-2- Les caractéristiques du contrôle de gestion :**

Un bon système de contrôle de gestion devrait idéalement présenter les caractéristiques suivantes :

- ✓ Favoriser l'efficacité (le degré de réalisation des objectifs), l'efficience ( la manière dont les ressources ont été employées) et la pertinence ( niveau de cohérence entre les objectifs et les moyens). Ces trois dimensions de la performance peuvent être illustrées par le schéma suivant :

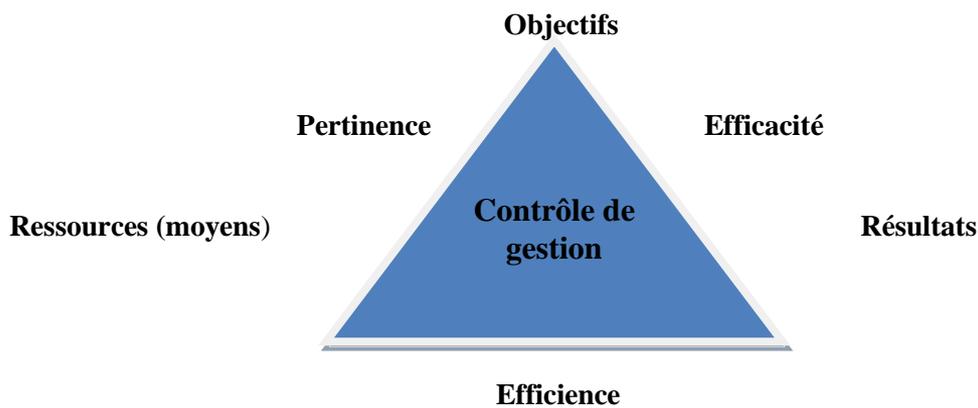
---

<sup>5</sup> KHEMAKHEM. A, ARDOIN. J-L, « Introduction au contrôle de gestion », Edition Bordas, Paris-Montréal, 1971, P10.

<sup>6</sup> Lochard J., « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, 1998, P15.

<sup>7</sup> Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 ; page 10-12.

<sup>8</sup> Henri. B, Catherine. K, « Les controle de gestion », 10eme Edition, collection gestion, Paris, 2013 , P11.

**Figure N°3 : Le triangle du contrôle de gestion**

**Source :** Hélène.L, Véronique.M, Yvon.P,Andreu.S, (contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles.) 4<sup>ème</sup> Edition Dunod, Paris, 2013,P07.

- ✓ Produire rapidement l'information nécessaire ;
- ✓ Orienter la gestion ;
- ✓ Favoriser l'amélioration continue et la mise en œuvre de nouvelles activités ;
- ✓ Etre peu couteux, et facile à utiliser et à interpréter.

**3-Typologie du contrôle<sup>9</sup> :** Le contrôle est ainsi analysé sur la base de niveaux : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme).

**3-1- Contrôle stratégique :** qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence. Le contrôle de la stratégie aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise.

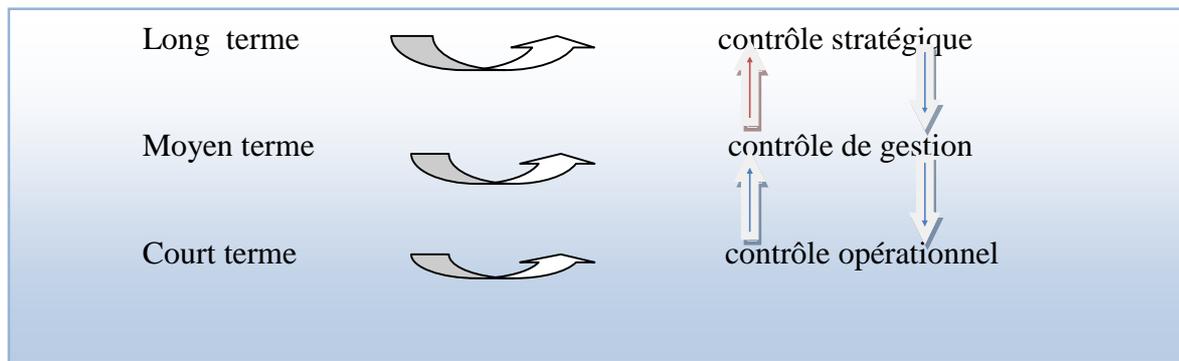
**3-2- Contrôle de gestion :** qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

**3-3- Contrôle opérationnel :** qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé. Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme on contrôlant la transformation des objectifs à long terme en actions courantes. La relation entre le contrôle stratégique, contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel est simplifié par

<sup>9</sup> Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008, P. 8.

le schéma suivant :

**Figure N°4 : Les différents types de contrôle.**



Source : Alazard C. SIPARI S. (contrôle de gestion manuel et application) Dunod. Paris 2007.P.9.

#### 4- Les objectifs du contrôle de gestion :

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises<sup>10</sup>

- **La performance de l'entreprise** : dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en performance ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle, pour mieux utiliser les compétences et les ressources, à travers leurs allocations stratégiques .le contrôle de gestion doit être optimiser en prenant en compte la qualité, le coût, et le délai, est cela par l'utilisation de tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus et les outils de gestion de la qualité ;
- **L'amélioration permanente de l'organisation** : pour mieux utiliser les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structure par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnel et en processus support pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus, et surtout à mesurer ces coûts ;
- **La prise en compte des risques** : dans le pilotage de la performance, la gouvernance de l'entreprise et le risque devient indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

<sup>10</sup> Alazard C et Sépari S « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 20.

**5- Le positionnement du contrôle de gestion :**

Véritable retenue d'information, le contrôle de gestion est au centre de tous les flux d'information de l'entreprise. Il reçoit, il traite, il analyse, il explique, il transmet à d'autres les informations reçues (souvent sous une forme différentes). Sa place dans « L'espace de l'entreprise » est donc essentielle et est maintenant devenue incontournable, et cela dépend ;<sup>11</sup>

- ✓ De la taille de l'entreprise.
- ✓ De son mode de fonctionnement.
- ✓ Des moyens disponibles.
- ✓ Des objectifs poursuivis par la direction générale.

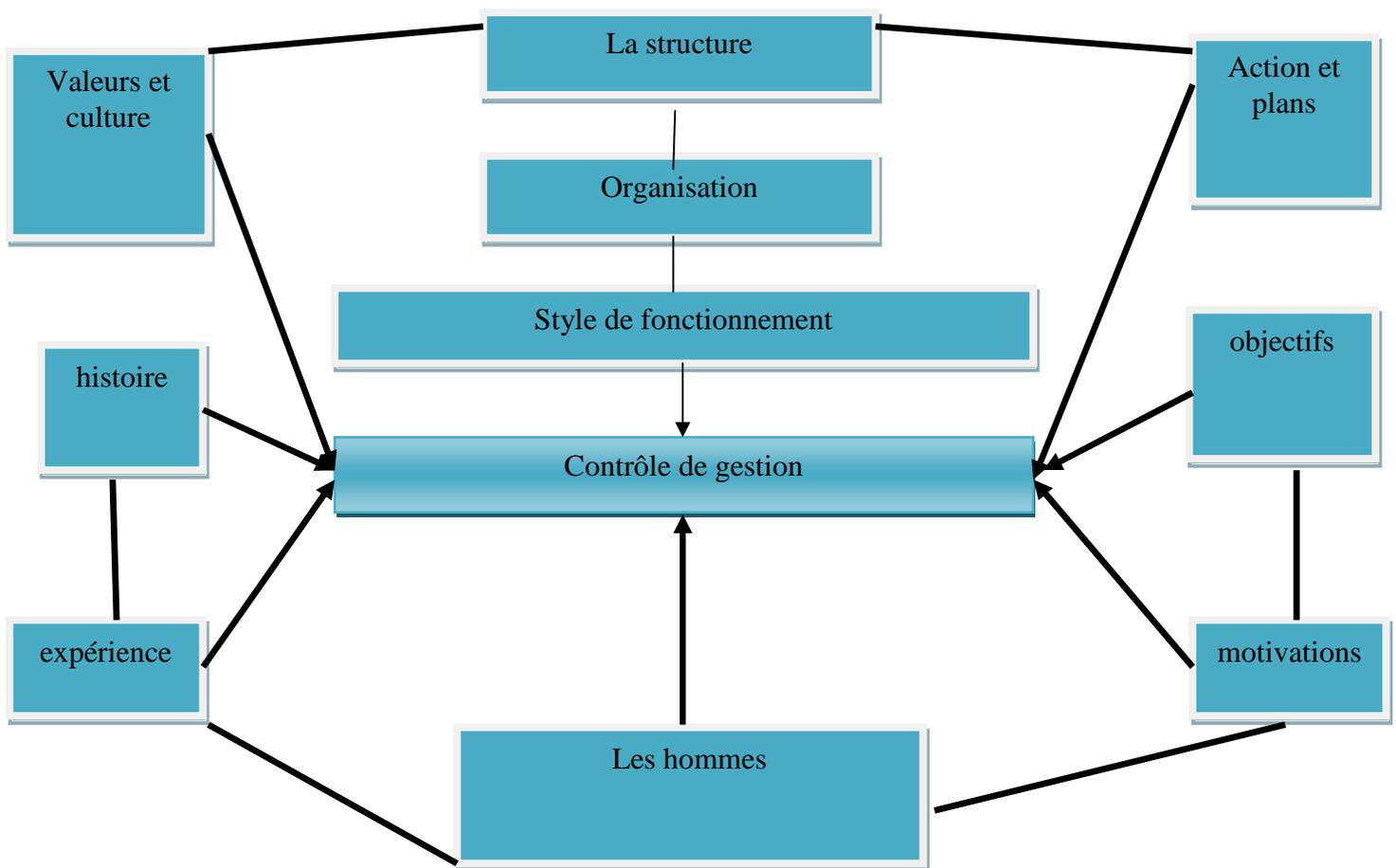
Généralement, le contrôle de gestion se situe au sein de la direction financière, soit autant que responsabilité à part entière, soit sa responsabilité est partagée, quant à sa fonction, elle est assurée par la direction financière.

Mais l'évolution la plus récente tend à situer le contrôle de gestion en dehors de toute hiérarchie et la rattacher directement aux dirigeants (direction générale) de l'entreprise, cette position favorise l'indépendance de contrôle de gestion.

---

<sup>11</sup> Isabelle et Loic de Kerveller, « Contrôle de gestion à la portée de tous », 3ème Edition Economica, France, 2000, P12.

Figure n°05 : la place du contrôle de gestion au cœur de l'entreprise :



Source : KERVILER.I & KERVILER.L « Le contrôle de gestion la partie de tous », 3<sup>ème</sup> Edition, ECONOMICA paris, 2003, p49.

## 6- Missions et rôles du contrôle de gestion :

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon H. BOUQUIN.

### 6-1- Les missions du contrôle de gestion<sup>12</sup> :

- ❖ Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;
- ❖ Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts...etc.)
- ❖ orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressources et de résultat).

**6-2- Les rôles du contrôle de gestion :** On distingue le rôle et la qualité de contrôleur de gestion :

<sup>12</sup> Bouquin H, « le contrôle de gestion », Paris, 2006, P. 34.

**6-2-1- Le rôle du contrôleur de gestion :**

Le contrôleur de gestion peut être considéré comme une personne qui assume et assure la responsabilité du contrôle de gestion dans une organisation.

- Le contrôleur concepteur : le contrôleur assure la conception du réseau budgétaire (répartition des responsabilités et des objectifs avec définition d'un budget pour chaque responsable, ainsi que la forme et le contenu de chaque budget) ; Il définit les formulaires à remplir, la procédure de circulation des informations et le calendrier de la navette budgétaire. Il rédige le manuel des procédures. Il s'assure que la procédure budgétaire incite les responsables à prendre des décisions qui soient conformes à la stratégie de l'entreprise. Il évalue le montant de la « réserve budgétaire de direction » dont dispose la direction générale pour faire face aux imprévus.
- le contrôleur animateur : le contrôle a un rôle de formateur des responsables. Il les persuade de l'intérêt de la méthode budgétaire. Il est incité à fournir honnêtement des informations fiables. Il est le conseiller des responsables dans la préparation de leurs projets de budgets ;
- Le contrôleur vérificateur : il vérifie : Que les responsables respectent les procédures prévues (codage des informations, délais de transmission des informations) ;
- Que les responsables respectent les instructions qui leur avaient été communiquées lors de la première étape de la procédure budgétaire ;
- Que les projets de budgets sont cohérents entre eux avec le plan opérationnel ;
- Que les hypothèses et les objectifs sont réalistes.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Langlois L et Al « Contrôle de gestion », Edition FOUCHER, Paris, 2006, P190/191.

**6-2-2- Les qualités du contrôleur de gestion :**

**Tableau N°01 :** Le tableau « idéal » des qualités du contrôleur de gestion.

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Rigoureux, méthodique, organisé ;</li> <li>❖ Fiable, claire ;</li> <li>❖ Cohérent</li> <li>❖ Capable de synthèse ;</li> <li>❖ Faisant circuler l'information sélectionnée ;</li> <li>❖ Maitrisant les délais ;</li> <li>❖ Connaissant les outils.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Morale : honnêteté, humilité ;</li> <li>❖ Communication : dialogue ;</li> <li>❖ Animation, formation, diplomatie, persuasion ;</li> <li>❖ Mentales : ouverture, critique, réactivité ;</li> <li>❖ Collectivités : écoute, accompagnement, implication ;</li> <li>❖ Sociales : gestion des conflits ;</li> <li>❖ Entrepreneuriales : avoir un esprit d'entreprise.</li> </ul>

**Source :** Claude. A, Sabine. S, « Contrôle de gestion manuel et application », Edition Dunod, Paris, 2007, P.34.

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir

**6-2-3- Les Missions du contrôleur de gestion :**

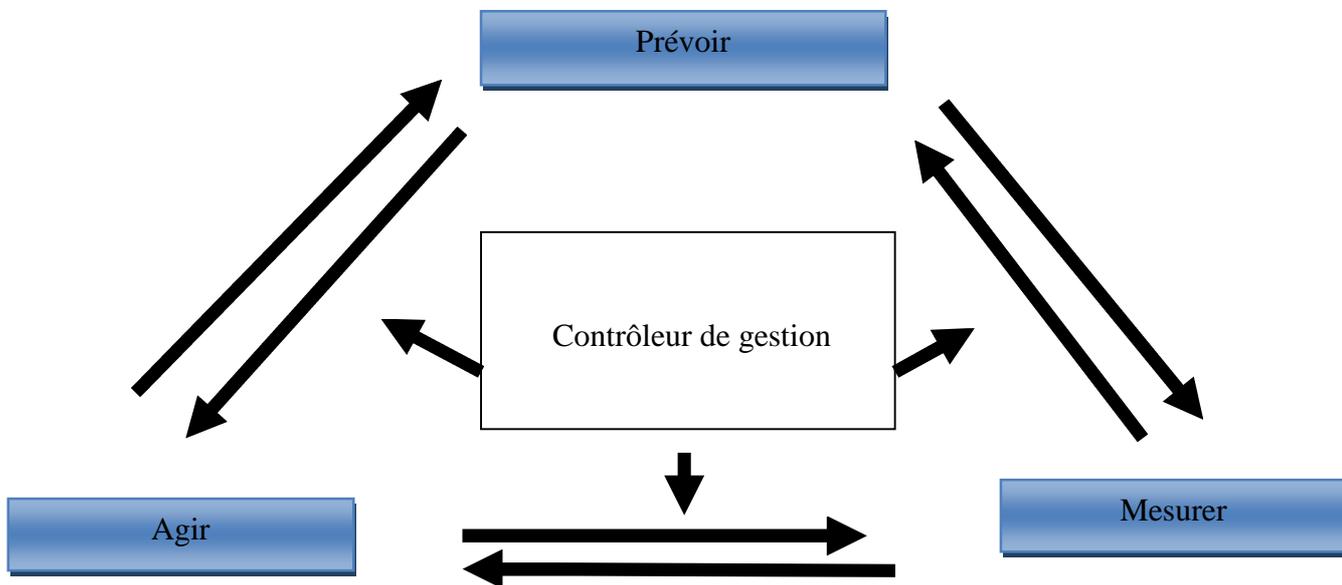
La mission du contrôleur de gestion diffère d'une entreprise à une autre selon la taille et la capacité de production, ainsi les fonctions à exécutées. Le contrôleur de gestion a pour mission :<sup>14</sup>

- ❖ **Dans les grandes entreprises :** Les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés (contrôleur de gestion industriel, commercial, budgétaire) et rattachés fonctionnellement à une cellule centrale de gestion.
- ❖ **Dans les PME :** Le contrôleur de gestion peut assurer en même temps d'autres fonctions (comptables, financières, administratives).
  - Il participe à l'élaboration des objectifs de l'entreprise ou d'un département ;
  - Il aide à définir les budgets annuels et les moyens nécessaires (humains, financiers, techniques) pour chaque objectifs ;
  - Il suit en permanence les réalisations des départements ;
  - Il élabore des tableaux de bord pertinents pour l'activité concernée ;
  - Il collecte des informations quantitatives et qualitatives qui lui sont nécessaires ;

<sup>14</sup> Cuyaubère. T, Muller. J, « Contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, 2002, P284.

- Il met en évidence les écarts significatifs entre les prévisions et les réalisations, et les analyser par la suite.

**Figure N° 06 : les missions du contrôleur de gestion**



**Source :** le grand livre du contrôle de gestion « Edition, EYROLLES, paris, 2013, p56.

### 7- Les processus du contrôle de gestion :

Le processus de contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management :<sup>15</sup>

#### 7-1- Les phases de processus du contrôle de gestion :

**1) Phase de prévision :** cette phase est dépendant de la stratégie définie par l'entreprise. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs a court terme ;

**2) Phase d'exécution :** cette phase déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté pour les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur été déléguées ;

<sup>15</sup>Langlois L et Al, Op. Cit..., P12/18.

**3) Phase d'évaluation :** cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités ;

**4) Phase d'apprentissage :** cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que l'éventuelle faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

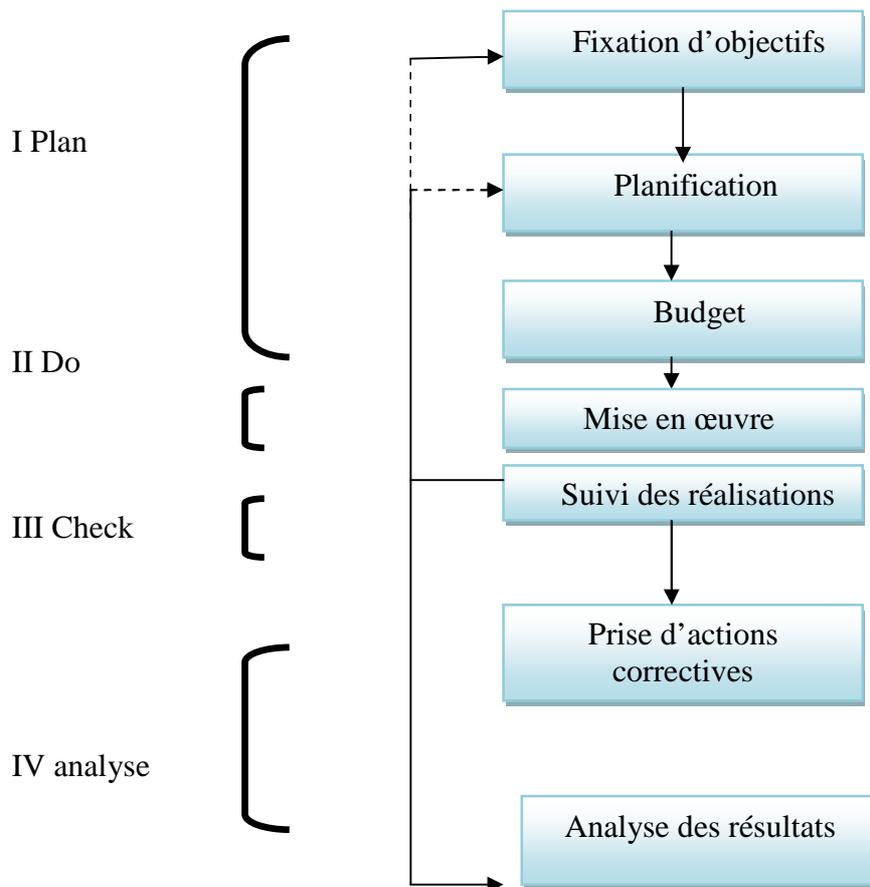
#### **7-2- Le plan de processus du contrôle de gestion<sup>16</sup> :**

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales :

1. La première étape englobe la fixation des objectifs ( la phase de prévision) par l'entreprise selon ses capacités, la planifications et les budgets ;
2. La deuxième étape (la phase d'exécution) c'est la mise en œuvre des actions précédentes ;
3. La troisième étape (la phase d'évaluation) c'est là ou le contrôleur suit les réalisations des actions ;
4. La dernière étape (la phase d'apprentissage), elle englobe l'analyse des écarts dégageant entre les réalisations et les prévisions ainsi que prendre les décisions correctives afin de permettre à l'entreprise de confronter les problèmes qu'elle croise hors de son cycle d'exploitation.

---

<sup>16</sup> Hélène. L, et All, Op. Cit..., P03.

**Figure N°07 : Les étapes du processus de contrôle de gestion.**

source : Hélène L, Véronique. M, Jérôme. M , Yvon. P, Eve. C, Daniel, M., Andreu .S (le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques.) 3ème édition Dunod, Paris,2008,P03.

### 8- les limites du contrôle de gestion :

Il existe une double limite fondamentale au contrôle de gestion :<sup>17</sup>

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible.

<sup>17</sup> Par « NBA France » dans « art culture, économie, amour, politique, philosophie ... » le 26 septembre 2006 à 11 :00

Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

## **Section 02 : les outils et méthodes de contrôle de gestion :**

La décision de mettre l'entreprise sous contrôle engage son avenir et assure sa pérennité, elle doit mettre en cause des pratiques, procédure et document qui implique la mise en œuvre des moyens et outils d'aide à la décision dans le but d'exercer ses différentes missions. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse, collecte et traitement de l'information

### **1- La comptabilité générale :**

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise.

#### **1-1- Définition de la comptabilité générale :**

La définition donnée par le plan comptable : La comptabilité est « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »<sup>18</sup>

« La comptabilité générale est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information, relative aux transactions réelles d'un agent, comportant une contrepartie monétaire. Les transactions sont observées et mesurées sur la base de cette contrepartie. La comptabilité générale tient en partit double les comptes pour établir le bilan, le compte de résultat et les annexes. »<sup>19</sup> les motifs pour lesquels on tient une comptabilité sont doubles :

<sup>18</sup> Davasse H et Parruitte M., « Introduction à la comptabilité », Edition FOUCHER, Paris, 2011, P12.

<sup>19</sup> DE BOISLANDELLE HenriMahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998, P.80.

- **Sur le plan économique** : la comptabilité doit renseigner sur l'activité de l'entreprise a été ou non rentable.
- **Sur le plan juridique** : toutes les entreprises y compris les artisans sont tenues d'avoir des livres comptables et de présenter un état des actifs et des passifs. De ce fait, la comptabilité est un moyen de preuve en cas de litige avec les fournisseurs, les clients, l'état, le personnel, les organisations sociaux...

La finalité de la comptabilité est de présenter le compte de bilan et de résultat. Elle est ainsi un moyen de contrôle de l'entreprise et un outil d'aide a la décision puisqu'elle permet par exemple de décider quand investir, emprunter, emboucher.

### 1-2- Les objectifs de la comptabilité générale :

Les objectifs de la comptabilité générale sont :

- ✓ Définir le résultat périodique de l'entreprise;
- ✓ Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise;
- ✓ Valoriser les inventaires (bilan).

### 1-3- Les insuffisances de la comptabilité générale :

Plusieurs lacunes entachent toutefois à la comptabilité générale tel que :

- ✓ La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire.
- ✓ La comptabilité générale donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global.
- ✓ La comptabilité générale ne permet pas d'évaluer les stocks finaux, ni la production faite par l'entreprise pour elle-même. La comptabilité générale fournit un résultat globale annuel, connu souvent plusieurs semaine après la clôture de l'exercice, c'est à partir de ses données que l'on alimente la comptabilité analytique.

## 2- La comptabilité analytique :

La comptabilité analytique doit répondre aux besoins de ce qui ont des décisions à prendre quel que soit leur niveau de responsabilité. Dont est le premier outil lequel s'appui le contrôleur de gestion pour son efficacité de détermination et analyse des produits de l'entreprise.

### 2-1- Définition de la comptabilité de gestion :

« La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises. Elle permet de localiser les zones de performances et de non- performance au sein d'une société en se focalisant sur le calcul de la rentabilité par poste, par produit, par atelier, par centre de décision ». <sup>20</sup>

« La comptabilité de gestion est souvent nécessaire pour analyser la performance économique de l'entreprise et aider cette dernière à la prendre les meilleures décisions. Elle permet d'analyser les flux internes de l'entreprise et donc de déterminer des couts et des résultats, par produits, par activités....etc. par différence entre un chiffre d'affaire et un coût de revient » <sup>21</sup>.

### 2-2- Les objectifs de comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion doit fournir tous les éléments de nature à éclairer et à orienter les prises de décision destinées à améliorer la performance de l'entreprise. Les objectifs essentiels sont :

- Connaitre les couts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- Expliquer les couts et les résultats des produits( biens et services) ou des activités( passation de commandes, livraison des clients... ) ;
- Etudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan( stock, production immobilisée) ;
- Etablir des prévisions de charges et de produits ;
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

<sup>20</sup> LAUZEL. P « Comptabilité analytique » SIREY, Paris, 1971, p 384.

<sup>21</sup> BENSIMHON.L, TORSET.C, « Management et CG », DUNOD, 3<sup>eme</sup> Edition, 2013.

### 3- Le tableau de bord et le reporting :

Lorsqu'on s'engage dans la voie du contrôle de gestion, il est souvent nécessaire de compléter le système budgétaire et comptable par d'autres outils qui fournissent, plus rapidement et plus fréquemment, les informations essentielles pour conduire l'action. Ces outils ont pour nom le tableau de bord de gestion et le reporting.

#### 3-1- Le tableau de bord :

Le tableau de bord l'un des outils de contrôle de gestion, qui regroupe un ensemble d'indicateurs financières et non financières permet aux responsables de piloter la performance de leurs activités et prendre des décisions.

##### 3-1-1- Définition du tableau de bord :

« Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance »<sup>22</sup>.

« Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs suivis par la même équipe ou par le même responsable. Ces indicateurs doivent être au nombre suffisamment limité ( en générale, pas plus d'une dizaine) pour être gérables appréhendable dans leur globalité par une seul personne. Il ne doivent pas être simplement juxtaposés, mais plutôt organisés en système »<sup>23</sup>

##### 3-1-2- Les types de tableaux de bord :

On distingue trois types de tableaux:<sup>24</sup>

###### a) Tableaux de bord d'activité :

Servant au suivi d'une activité sur les résultats obtenus et à dialoguer entre niveaux hiérarchiques (et souvent aussi entre fonctions). Il contient l'ensemble des indicateurs stratégique ainsi que les indicateurs opérationnels les plus pertinents pour apprécier l'adéquation de l'action à l'objectif stratégique. C'est une vision verticale des résultats.

###### b) Tableaux de bord de pilotage :

Permettant de suivre l'avancement des plans d'action et les résultats obtenus (contribution aux résultats de l'entité). Ces derniers ont vocation à rester en diffusion interne à la collectivité. Ce type correspond pourtant à une préoccupation des décideurs pour atteindre des objectifs avec des moyens limités, implique de piloter, à pour obligation

<sup>22</sup> Doriath B, « le contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008, P. 143.

<sup>23</sup> Demeestré. R, Lorino.P, Mottis.N, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 2eme Edition, Dunod, Paris 2002, P83.

<sup>24</sup> SAULOUJ. Y, « Le tableau de bord du décideur », les éditions d'organisation, Paris, 1982, P 30-31- 33

de clarifier, convaincre le plan diffuser, faire partager l'essence même de son métier : de définir le plan d'action stratégique un pour attendre un objectif.

c) **Tableaux de bord de projet** : Spécifique de la direction d'un grand projet, il est axé sur le pilotage et le suivi d'un projet sous les aspects : techniques, qualités, couts et délais.

**3-1-3- Le rôle des tableaux de bord** : Il a du d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus large de ses rôles.

- **Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison :**

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il doit permettre de diagnostiquer les points fiables et de faire apparaître ce qui est normal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise ;

- **Le tableau de bord outil d'aide à la décision :**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action. à connaissance des points faibles doit obligatoirement compléter par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. C'est juste avec ses conditions que le tableau de bord constitue un aide à la décision. De manière idéale, un tableau de bord devait aider :

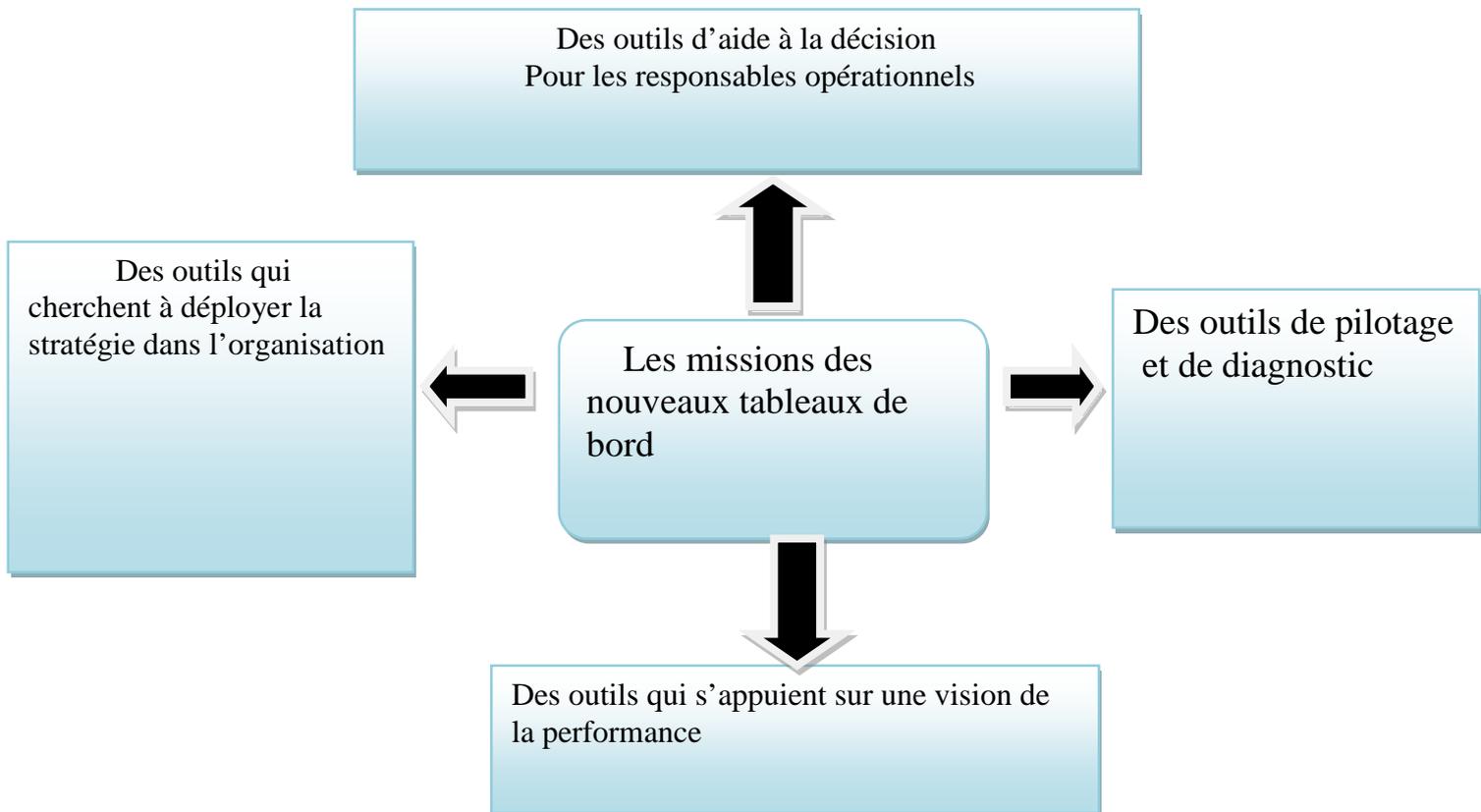
- ✓ Pour une prise de décision répartie ;
- ✓ Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- ✓ Pour le pilotage d'objectifs, diversifié.

- **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication :**

- ✓ Le tableau de bord doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts.
- ✓ Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- ✓ Il joue un rôle intégrateur, en tenant à un niveau hiérarchique donné,
- ✓ un langage commun,

- ✓ il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.<sup>25</sup>

**Figure N°08: Missions du nouveau tableau de bord.**



**Source :** BEN YUCEF W.A ( le pilotage de la performance et contrôle de gestion) ESLSCA. Paris (2017/2018). P6.

### 3-2- Le reporting :

Les responsables ont besoin d'information concernant l'évolution des activités des centres d'analyses afin de les aider à la prise de décisions. Et pour assurer ce suivi il existe un outil dénommé le reporting. Selon N. GUEDJ « Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité <sup>26</sup>». Donc le reporting est un outil d'information et de vérification qui aide les centres de responsabilité à atteindre leurs objectifs.

<sup>25</sup> Doriath B et Goujet Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 2007, P284.

<sup>26</sup> Guedj N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001,P. 319.

Il permet de rendre compte du degré de réalisation des objectifs et les utilisé pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Ainsi le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité.

### 3-3- La différence entre le tableau de bord et le reporting :

Il y a beaucoup de ressemblances entre le Tableau de Bord et le Reporting. Ce sont deux outils d'aide à la décision constitués d'indicateurs peu nombreux, permettant de fournir des informations dans les délais brefs, afin de mesurer les réalisations et de les comparer aux objectifs.

**Tableau N°02** : La différence entre le tableau de bord et le reporting

Le système du tableau de bord	Le système du reporting
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il sert à suivre, voir anticiper les actions et permet une adaptation flexible ;</li> <li>• Dans le cadre des tableaux de bord l'observation s'effectue à la fois pour les différents services mais aussi pour la hiérarchie ;</li> <li>• Le tableau de bord se compose surtout d'indicateurs d'activité ;</li> <li>• Le système de tableau de bord se nourrit des données en amont de la comptabilité ;</li> <li>• L'actualisation des indicateurs du tableau de bord se diffère d'un utilisateur à un autre.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le reporting n'est pas un véritable support de l'action mais un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées ;</li> <li>• Le reporting réalise une observation uniquement pour la hiérarchie ;</li> <li>• Le reporting se compose des indicateurs de résultats ;</li> <li>• Le système de reporting recourt pour l'essentiel aux éléments financiers ;</li> <li>• L'actualisation des indicateurs de reporting est souvent mensuelle.</li> </ul>

Source : Réaliser pas nous sois.

### 4- La gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses présumées qu'une personne aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée.

#### 4-1- Définition de la gestion budgétaire :

Selon **BRIGITTE.D** la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelé **budgets**, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »<sup>27</sup>.

Selon **MAYER J** « la gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions en fonction des conditions intérieures et extérieures à l'entreprise. A partir de ces prévisions, les responsables

<sup>27</sup> Doriath B., Op.Cit, P01.

de l'entreprise reçoivent, après accord des attributions, programmes et moyens pour une durée limitée en valeur, un rapprochement à lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent. L'explication et l'exploitation de ces écarts constituent le contrôle »<sup>28</sup>

#### 4-2- Principes de base de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire obéit à certains nombre de principe de base dont :<sup>29</sup>

- **Totalité du système budgétaire** : toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui implique de : préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis, et de ne laisser aucune activité hors responsabilité.
- **Couplage du système budgétaire avec le système de décision** : le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité.
- **Contrôlabilité des éléments du budget** : dans ce contexte, les éléments budgétaires doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité (ce sont des éléments contrôlables), ou bien ces éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action (ce sont des éléments non contrôlables).

En effet, le respect de ce principe fondamental est d'assurer si la présentation de budget des centres de responsabilité sépare entre ces deux éléments (contrôlables et non contrôlables). Dans ce cas, il est évident que ces derniers éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent, en aucune façon, être pris en considération pour l'évaluation des performances du centre.

- **Non remise en cause des politiques et stratégies** : dans la mesure où le budget est découle du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle. Appartenant au processus de planification, la budgétisation consiste alors à : détailler le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnelle à moyen terme d'une part, et d'autre part, affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation, dans le cadre de la stratégie exprimée lors de l'élaboration du plan à long et moyen termes.
- **Contrôle par exception** : l'analyse des écarts entre les résultats attendus (objectifs) et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, c'est à partir de ces écarts significatifs que l'entreprise décèle les points de distorsion dans la réalisation des

<sup>28</sup> Mayer J., « Gestion budgétaire », 3<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, P 01.

<sup>29</sup> Marger J., « Base de la gestion budgétaire », Sedifor, Paris, 2000, P. 30-31.

programmes orientés vers les objectifs de l'organisation et d'imaginer, de conduire les actions correctives. La gestion budgétaire fournit avec retard des informations exhaustives mais limitée aux données comptables et financières. Il doit être complété par des outils rapides, sélectifs, ouverts aux données physiques : le tableau de bord de gestion.

### **5- Le système d'information :**

Les entreprises doivent avoir des méthodes et des techniques destinées à organiser, gérer et contrôler la production d'informations comptables

#### **5-1- La notion de l'information :**

L'information est une notion très vaste et donne lieu à différentes compréhensions. Dans le langage courant, il peut signifier l'acte de recueillir des renseignements ou celui de donner des renseignements.

« L'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions »<sup>30</sup>.

#### **5-2- Notion du système d'information :**

« Le système d'information est un ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements »<sup>31</sup>

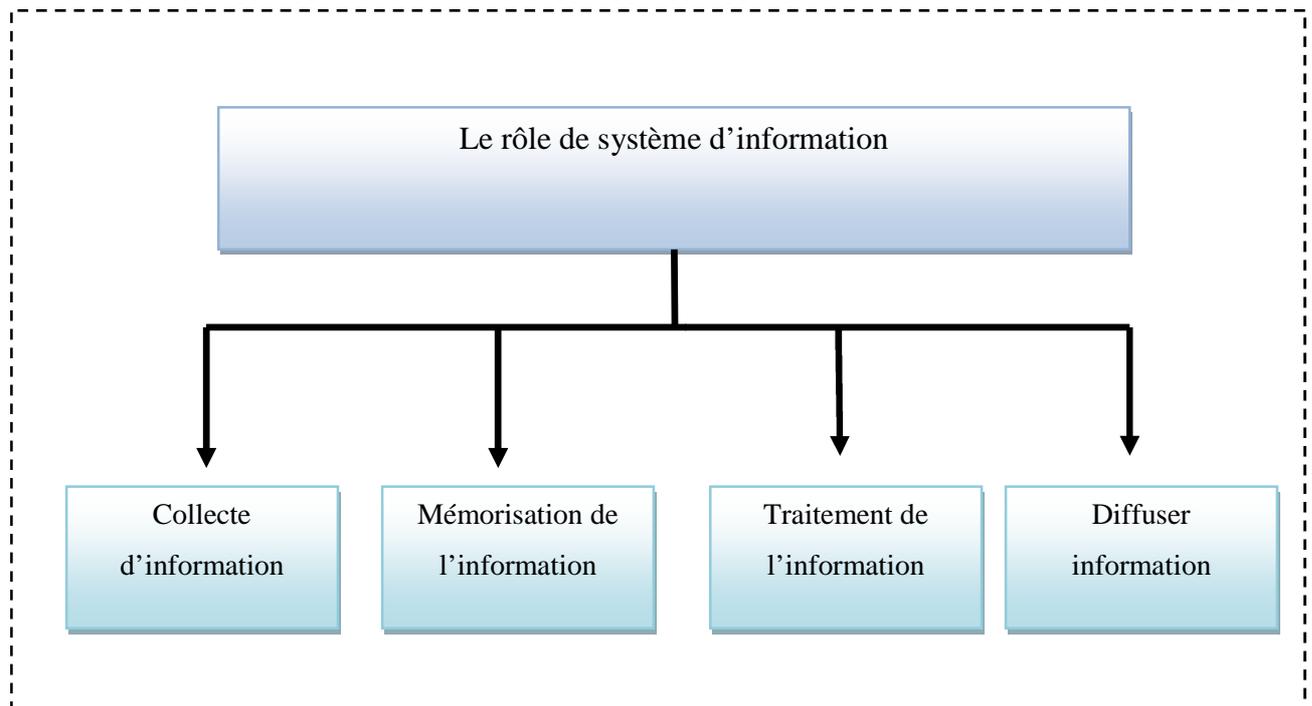
Un système d'information est un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations dans des organisations.

#### **5-3- Rôle du système d'information :**

- **Recueillir l'information** de façon cohérente, pertinente et la plus exhaustive possible.
- **Stocker l'information** de façon à pouvoir la réutiliser directement en fonction des besoins.
- **Traiter l'information** de façon à répondre aux diverses sollicitations des utilisateurs dans le cadre de leur activité.
- **Diffuser l'information** de façon à permettre à chaque acteur de pouvoir exploiter les résultats des traitements dont il a besoin.

<sup>30</sup> Claude. A, Sabine. S, Op. Cit,...P84.

<sup>31</sup> Claude. A, Sabine. S, Op. Cit,...P86.

**Figure N°09** : Le rôle de système d'information comptable

Source : établis par nous même

#### 5-4- Finalités d'un système d'information :

Il a une triple finalité<sup>32</sup>

- **Contrôle de l'organisation**

Le système d'information doit être la mémoire de l'entreprise en traitant les informations concernant le passé, ces informations historiques permettent de contrôler l'évolution de l'entreprise en détectant les situations normales.

- **Coordination des différents sous-systèmes**

Le système d'information présente un aspect dynamique, car il traite aussi des informations concernant le passé, le présent et doit assuré la coordination entre les différents services.

- **La décision**

Le système d'information traite aussi les informations concernant le futur. Il doit permettre de construire des scénarios, et grâce à la simulation, il rend possible le choix d'une solution et donc la prise de décision.

<sup>32</sup> Claude. A, Sabine. S, Op. Cit,...P88.

**Conclusion chapitre1 :**

L'environnement dont les entreprises sont confrontées rend plus complexe l'activité de celles-ci. Cependant elles sont obligées d'adapter une stratégie pour s'imposer dans le marché, d'où la nécessité de l'intégration du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion participe à la prise de décision, d'une part stratégique qui engage l'avenir de l'entreprise sur le long terme et d'autre part sur des décisions courantes (liées à l'exploitation normale) qui permettent à l'entreprise de fonctionner de façon normale afin d'assurer sa rentabilité et sa croissance.

Actuellement, le contrôleur de gestion semble se définir lui-même dans la majorité des cas comme un générateur d'indicateurs facilitant la prise de décision des managers opérationnels.

Pour conclure, le contrôle de gestion est un processus qui vise l'efficacité et l'efficience dans l'obtention et l'utilisation rationnelle des ressources conformément aux objectifs de l'organisation

**Introduction :**

Pour être en mesure d'établir ses comptes annuels, l'entreprise même la plus petite, doit évaluer ses stocks et donc effectuer des calculs de cout.

Dans cette optique, c'est généralement par biais de la comptabilité de gestion qu'on procède, cette dernière est une méthode de calcul des couts de produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, TCR,...), des données quantitatives de consommation (MP) et des données concernant les activités de l'organisation (quantité du produit fabriqué, du service produit...)

Pour cela ce chapitre est divisé en deux sections, la première porte sur des généralités de la comptabilité de gestion, la deuxième est consacrée pour l'étude de différentes méthodes de calculs des couts.

**Section 01 : Généralité sur la comptabilité de gestion :**

Afin d'étudier la démarche et le processus de comptabilité de gestion, il semble nécessaire de donner quelques notions de base sur la comptabilité de gestion.

**1- Historique de la comptabilité de gestion****a-Apparition :**

À la fin de XIX siècle quelques entreprises industrielles ont commencé à calculer les coûts de leurs produits pour définir leur politique de prix. Mais ce n'est qu'à partir 1930, que la comptabilité analytique s'est développée surtout aux Etats-Unis et son utilisation n'a débutée Europe qu'en 1950.

**a-Evolution :**

La comptabilité analytique s'intéressait au début à la connaissance des prix de revient complets des produits par la méthode des sections homogènes, créée en 1928. À partir de 1960 les entreprises se sont intéressées à la gestion budgétaire, alors elles ont adoptés des systèmes destinés au contrôle à court terme. En même temps et afin de parer aux inconvénients d'application des coûts complets, des méthodes de comptabilité de coûts partiels apparurent.

**2-Définition de la comptabilité de gestion :**

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limitons à celles qui nous apparaissent les plus significatives :

MARTINET A-C et SILEM la définit comme « un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un control des couts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilation, abonnement, calcul de charges,... en utilisant

l'information comptable élémentaire rectifiée ou non»<sup>33</sup>

DUBRULLE et JOUDAIN considèrent la comptabilité de gestion comme « un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décision, le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs»<sup>34</sup>

DE BOISLANDELLE HENRI MAHE la définit comme « un système de saisie et traitement des informations comptables qui a pour but de connaître et de contrôler les coûts à l'aide de ventilation, de regroupement...la comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, une aide de décision »<sup>35</sup>

### **2-1- Définition de la comptabilité générale**

« La comptabilité générale constitue d'abord un outil d'information externe, destiné aux tiers (fournisseurs, actionnaires, administration fiscale, etc.). Elle poursuit trois objectifs principaux :

1. Enregistrer chronologiquement les flux externes de l'entreprise, c'est à dire les flux physique et financiers entre l'entreprise et son environnement (journal et grand livre) ;
2. Déterminer, au moins une fois l'an, le résultat global- ou résultat net comptable- de l'entreprise (compte de résultat) ; Présenter la situation patrimoniale de l'entreprise (bilan et annexes).»<sup>36</sup>

### **2-2- Relation entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion**<sup>37</sup>

Le résultat analytique devrait correspondre au résultat de la comptabilité générale. En outre, les résultats des deux comptabilités ne sont pas égaux, et ce pour des raisons suivantes :

- Les charges de la comptabilité générale ne sont pas toutes incorporables ;
- il ya des charges incorporables à la comptabilité de gestion, d'autres ne le sont pas : il s'agit des charges non incorporables ;
- Certaines charges non prises en compte par la comptabilité générale, sont retenues par la comptabilité de gestion : il s'agit des charges supplétives.

Il y a lieu, en fin d'année, de faire un rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion pour vérifier les égalités suivantes :

<sup>33</sup> Martinet A-C et al, :«lexique de la gestion», Edition Dalloz, Paris, 2003, P.115.

<sup>34</sup> Dubrulle. L, Jourdain. D, «comptabilité analytique de gestion», Dunod, Paris, 1994, p03.

<sup>35</sup> DE BOISLANDELLE HENRI MAHE, ....op.cit, P. 79.

<sup>36</sup> Alain.A, Raymond.G,«comptabilité de gestion»,2 Edition,hachette,Domont, 2010, P09.

<sup>37</sup> ARAB Zoubir : « la comptabilité analytique dans une entreprise – Rôle et Objectifs », rapport de stage d'expertise comptables, novembre 2000.

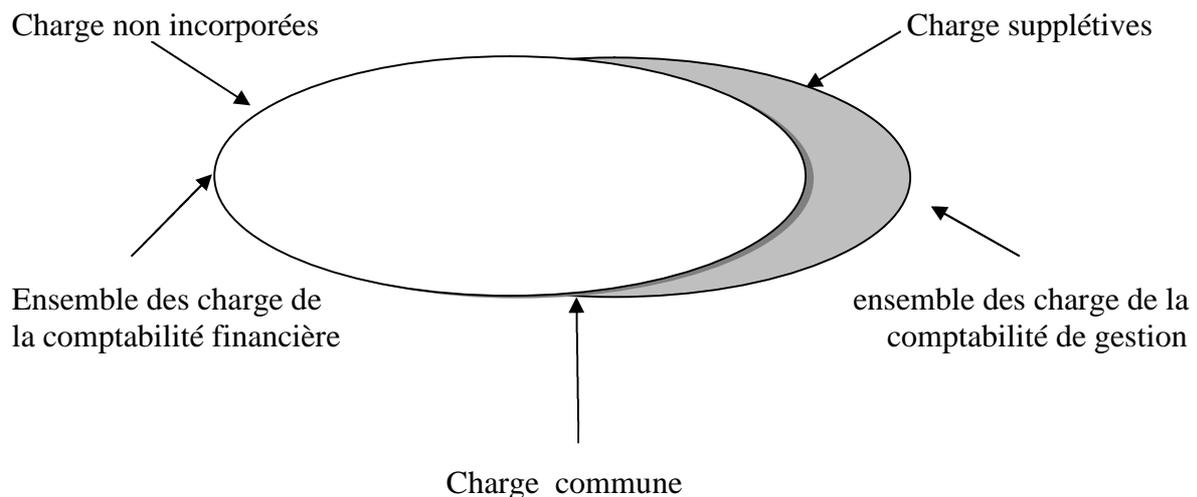
$$\text{Charges de la comptabilité de gestion} = \text{charges de la comptabilité générale} - \text{charges non incorporables} + \text{charges supplétives}$$

$$\text{Charges de la comptabilité générales} = \text{charges de la comptabilité de gestion} + \text{charges non incorporables} - \text{charges supplétives}$$

$$\text{Résultat de la comptabilité générale} = \text{résultat analytique} + \text{produits non incorporables} - \text{charges non incorporables} + \text{charges supplétives}$$

La figure suivante explique les charges présent en comptabilité analytique et générale :

**Figure N°10 : Les charges de la comptabilité analytique :**



On a donc : Charges incorporables en comptabilité et gestion = Charges de la comptabilité financière - Charges non incorporées + charges supplétive

**Source :** LE GALLO Laurence : « cours de comptabilité analytique », Paris, 2006, P.2

**Tableau N°03** : Comparaison entre la comptabilité de gestion et la comptabilité générale.

<b>La comptabilité générale</b>	<b>La comptabilité de gestion</b>
Finalité légale	Finalité managériale
Résultat annuels (année, semestre, trimestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine, mensuel)
A posteriori	A posteriori et a priori
Charge par nature	Charge par destination
Résultat global	Résultat par produit, par section, par responsable, par activité
Règles légales et rigides	Règles souples et adaptées à l'évolution de l'entreprise
Informations monétaire	Informations également techniques et économiques
Informations pour les actionnaires, les directeurs	Informations pour les responsables de l'entreprise
Informations certifiées	Informations rapides et éventuellement auditées
Indicateurs comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion

**Source** : Guedj N, «Le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise», organisation, paris, 2000, p132.

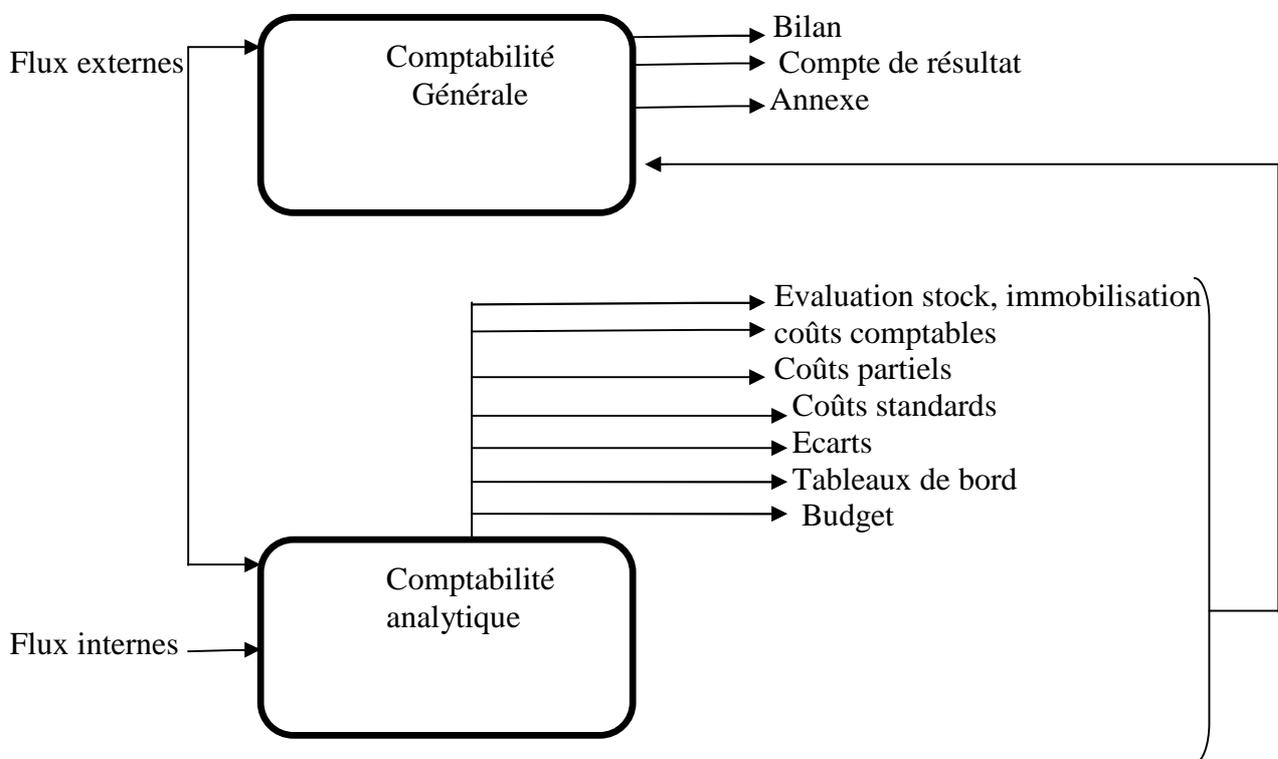
### **2-3-Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion :**

Toutes les données utilisées par la comptabilité de gestion sont issues de la comptabilité générale, où elles sont classées par nature. Les charges de la comptabilité générale peuvent n'être affectées qu'à un seul coût, mais il existe des charges qui sont affectées à plusieurs coûts, nous pouvons alors, après le traitement des charges, les classer en deux catégories suivant la difficulté de leur corporation aux coûts :

- ❖ Charges directes, affectables directement aux coûts des produits ;
- ❖ Charges indirectes, affectables après des traitements intermédiaires aux coûts des produits.

Pour finir, la comptabilité générale nous permet de déterminer le résultat global c'est Pourquoi, on appelle « comptabilité générale » alors que la comptabilité analytique d'exploitation peut déterminer et analyser les résultats par produits, par série, par commande fabriquée, c'est pourquoi, on l'appelle « comptabilité analytique ». Pour mieux comprendre ce cheminement nous s'appuyons sur le schéma suivant :

**Figure N°11 : la relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.**



**Source :** Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007, P157.

Le schéma ci-dessus représente les liens entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion :

- ❖ La comptabilité analytique organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits ; elle représente une vision détaillée de chaque activité et développe des procédures spécifiques à chaque entreprise.

La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externes essentiellement monétaire. Notamment la comptabilité générale est incapable avec sa seule logique de répondre à des questions indispensables au calcul du résultat pour déterminer la base de calcul de l'impôt fortement influencée par des visions juridiques et patrimoniales. Elle doit puiser dans l'architecture des coûts de la comptabilité analytique les

Informations nécessaires à :

- L'évaluation des stocks et des encours dont l'importance croît avec des procédures productives de plus en plus complexes ;
- L'évaluation des productions d'immobilisation faites par l'entreprise.

### **3- Caractéristiques et objectifs de la comptabilité de gestion :**

Dans ce point nous allons déterminer quelques caractéristiques et objectifs essentiels

Liées à la comptabilité de gestion :

#### **3-1- Caractéristiques de la comptabilité de gestion :**

- Interne et organisée selon les besoins de pilotage des gestionnaire et donc n'a pas vocation à être publiée ou normalisée au même titre que la comptabilité générale ;
- Pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée ;
- S'appuie sur des données communes ;
- Elle n'utilise pas toutes les informations, elle introduit des données dans son système de calcul qui ne prend pas en compte la comptabilité générale.

#### **3-2- Objectifs de la comptabilité de gestion<sup>38</sup> :**

La comptabilité de gestion doit fournir tous les éléments de nature à éclairer et à orienter les prises de décision destinées à améliorer la performance de l'entreprise. Les objectifs essentiels sont :

- Connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- Expliquer les coûts et les résultats des produits (biens et services) ou des activités (passation de commandes, livraison des clients...) ;
- Étudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan (stock, production immobilisée) ;
- Établir des prévisions de charges et de produits ;
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

<sup>38</sup> Béatrice et Francis G, « L'essentiel de la comptabilité de gestion », 6ème Edition Gualino, Paris, 2014, P, 15.

#### 4-Les rôles de la comptabilité de gestion<sup>39</sup> :

Les rôles de la comptabilité analytique de gestion appartiennent à trois grandes catégories :

- **Constituer un système de mesure** : qui soit le plus neutre et le plus objectif possible. La détermination des coûts reste un objectif principale de l'analyse des coûts mais, au delà de l'utilisation simpliste que certains ont pu en faire, il faut garder à l'esprit que la finalité d'un système de comptabilité de gestion est d'améliorer la gestion et non de calculer des coûts avec une grande exactitude ;
- **Aide à la prise de décision** : l'analyse des coûts trouve sa justification fondamentale. La comptabilité de gestion constitue une banque de données et un outil de traitement d'information ;
- **Permettre le contrôle de gestion** : seule la comptabilité de gestion est en mesure d'analyser les résultats, d'en faire apparaître les éléments constitutifs, d'en fournir une décomposition par produit, par branche ou par fonction.

#### Section 2 : système de calcul des coûts

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts : le système des coûts complets et le système des coûts partiels. Le système des coûts complets (telle que la méthode des centres d'analyse, anciennement dénommée méthode des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité.

Cette méthode est fondée sur la distinction « coûts directs /coûts indirects » et consiste à affecter l'ensemble des coûts directs et des coûts indirects à travers d'un processus de Répartition et de déversement.

Le système des coûts partiels (Direct Casting) est fondé sur la distinction « coûts variables/ coûts fixes ». Il permet de réaliser de façon simple des études de coûts pertinentes sur des services ou des activités, sans les biaiser par des éléments liés à l'ensemble de la structure.

#### 1- La méthode des coûts complets

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

##### 1-1- Définitions des coûts complets

La méthode des coûts complets est fondée sur le principe d'une prise en compte

<sup>39</sup> J.P Helfer et J. Orsoni, « T.Q.G 2 Comptabilité analytique », Edition Vuilbert, 1984, Page 9.

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

Selon Mendoza Carla, Cauvin Eric et Desmond, Marie-Hélène (2002 :198) le coût complet d'un projet consiste à chercher, à valoriser l'ensemble des ressources consommées par cet objet. Le coût complet d'un produit est donc le coût obtenu après avoir réparti l'ensemble des charges de l'entreprise entre ses différents produits. Toutes les charges sont en effet rattachées aux produits.<sup>40</sup>

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

**APPROVISIONNEMENT. ⇔ FABRICATION ⇔ DISTRIBUTION<sup>41</sup>**

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

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

### **1-2- Principes des coûts complets.**

La méthode des coûts complets est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les seconds, dans des « centres d'analyse ». Malgré ses imperfections, la méthode reste encore solidement implantée dans les entreprises et la compréhension de ses principes est donc nécessaire. Sa mise en œuvre nécessite la maîtrise d'un minimum de concepts et de définitions.<sup>42</sup>

### **1-3- La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse**

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliqueront les différentes étapes de mise en œuvre.

<sup>40</sup> M Carla, C Eric et Desmond, Marie-Hélène, « Coûts et décisions », 1<sup>ère</sup> Edition, Gualino, Paris, 2002 , P 198.

<sup>41</sup> Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité des sociétés », 5<sup>ème</sup> Edition, Gaulino, Paris, 2006, P16.

<sup>42</sup> Mohamed BOUANRA – MPCGF – CESAG-4em Promotion

### 1-3-1- Définition de la méthode

La comptabilité traditionnelle a été développée dans les années 40, répondant aux besoins des entreprises opérant dans un environnement stable, conduisant à la production des grandes séries standardisées.

Elle avait pour objectif de mieux tenir compte de l'évolution des structures de l'entreprise, et plus particulièrement de l'éclatement de la fonction administrative (Administration générale, Gestion financière, Gestion personnel...) et des prestations réciproque entre ces fonctions. Cette méthode nécessite un découpage de l'entreprise en sections dites homogènes.

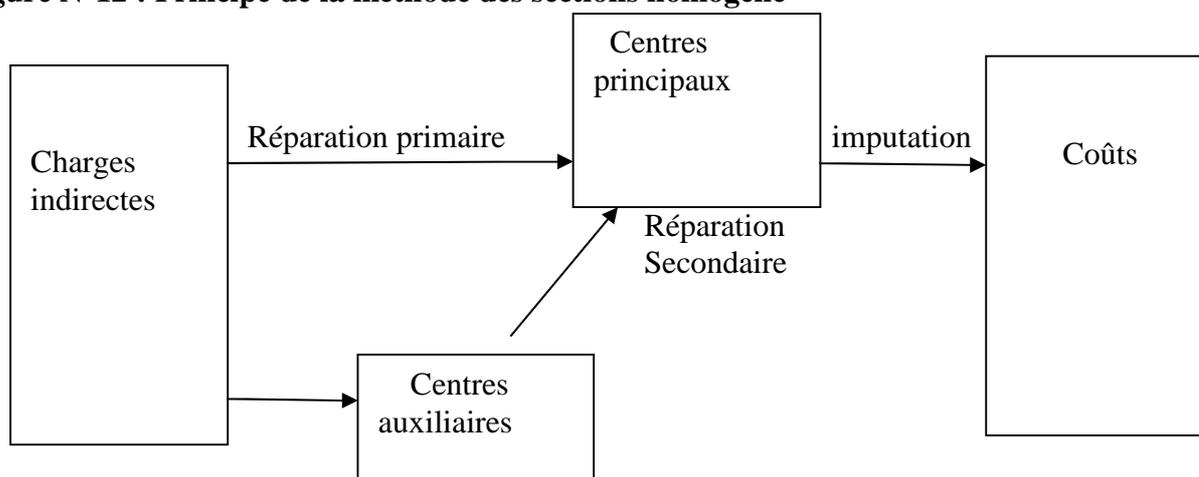
Une section homogène est une division de l'entreprise dans laquelle sont analysées des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits.

La section homogène peut donc se définir comme une division réelle de l'entreprise, Constituée par un groupement de moyens concourant au même but, dont l'activité peut se mesurer en unités physique dites unités d'œuvre.

### 1-3-2- Principe de la méthode et notion des centres d'analyse

La méthode consiste à décomposer l'activité en « centres de coûts », qui sont des centres de travail et de responsabilités présentant une homogénéité technique et administrative, d'où l'appellation de « section homogènes » nommées initialement « centres d'analyses »<sup>43</sup>. Les charges indirectes seront ensuite réparties aux coûts de ces subdivisions daites proportionnellement à unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre ».

**Figure N°12 : Principe de la méthode des sections homogène**



source : GERVAIS Michel, "contrôle de gestion », édition ECONOMICA 7eme édition, page 97.

### 1-3-3- Traitement des charges indirectes

La répartition des charges indirectes se fait au moyen d'un tableau appelé, tableau de répartition des charges indirectes, qui permet de les répartir dans des centres d'analyses au

<sup>43</sup> DUPUY. Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », Edition Economica, Paris, 2003, P.17.

moyen de clé de répartitions.<sup>44</sup> Ces centres d'analyses sont décomposés en :

- **Centres principaux** : qui correspondent aux principales fonctions d'exploitation de l'entreprise (approvisionnement ; production ; commercialisation)<sup>45</sup>. Ce sont des sections dont les charges peuvent être aisément imputées aux coûts, car leurs unités d'œuvres sont fonction des quantités achetées ; produites ou vendues.
- **Centres auxiliaires** : qui ont une fonction de gestion, et n'ont pas de liens directs avec La réalisation de l'objet de l'entreprise. Ces sections correspondent aux services travaillant pour l'ensemble de l'entreprise, en ce sens que leurs activités servent à d'autres sections principales ou auxiliaires et qu'il n'existe pas de relation évidente entre les unités d'œuvre et les quantités achetées ; produites ou vendues.

**Tableau N°04 Le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :**

Charges indirectes		Centres auxiliaires			Centre principaux				Réparation primaire
Désignation Des charges	Montant total	CA1	CA2	CA3	CP1	CP2	CP3	CP4	
Totaux de la réparation Primaire par centre		total CA1	total CA2	total CA3	total CP1	total CP2	total CP3	total CP4	
		X	X	X	X	X	X	X	Réparation secondaire
		CA'2							
		X		X	X	X	X	X	
		CA'3							
					X	X			
					CP'1	CP'2	CP'3	CP'4	

Source : Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007, P79.

<sup>44</sup> CIBERT A : « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P.32.

<sup>45</sup> Dupuy. Yves, op.cit, P.49.

### **1-3-4- La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes :**

La méthode des sections homogènes consiste à répartir les charges indirectes dans les différentes sections et à imputer, en fin de compte, ces charges indirectes aux différents coûts.

#### **Première étape : répartition primaire**

Tout d'abord on définit le nombre de centres d'analyses, et pour chacun d'eux, une unité d'œuvre pertinente. Ces centres de coûts regrouperont des charges homogènes par rapport aux unités d'œuvres qui ont été choisies. Les unités d'œuvres devront pouvoir (c'est le cas des charges semi-directes), cependant la plupart des charges indirectes concernent plusieurs centres de coûts et seront de ce fait réparties au moyen de « clé de répartition ». On calculera ensuite le total de la répartition primaire des charges pour obtenir le coût de chaque centre.

Une clé de répartition est un procédé permettant de répartir forfaitairement les charges indirectes entre les différents centres d'analyse. Expliquer les variations du coût dont elle mesure l'activité, elles serviront de critère d'imputation des charges indirectes dans les coûts. Les charges indirectes seront réparties entre les sections homogènes à savoir : centres auxiliaires et principaux. Certaines charges peuvent ne concerner qu'un seul centre de coûts

#### **Deuxième étape : répartition secondaire.**

Étant donné que les montants des centres auxiliaires calculés dans la première étape ne sont pas directement imputés aux coûts, on les répartit à leur tour progressivement dans les autres centres auxiliaires et principaux, et ce sur la base des prestations fournies. On utilisera également pour ce faire des « clés de répartition » appelées ici « unités d'œuvre » (ou taux de frais, sur la base d'une assiette conventionnelle). Ces dernières sont traduites par des pourcentages, et le transfert s'effectue en cascade, afin de vider tous les centres auxiliaires dont les montants se retrouveront en définitive répartis dans les seuls centres principaux. L'impératif de cette deuxième étape, est que les centres auxiliaires soient nuls, et que le montant des charges indirectes qui ont été ventilées se retrouve bien dans les seuls centres principaux.

#### **Troisième étape : imputation des montants des centres principaux**

Cette dernière étape consiste à imputer les montants obtenus dans les centres principaux aux différents coûts. L'étape se décompose en trois sous étape à savoir :

- 1) Détermination du nombre d'unités d'œuvre utilisé (NUO), ou valeur en monnaie de l'assiette (s'il s'agit d'une unité monétaire) de chaque centre, pour mesurer son activité au cours de la période analysée.

2) Calcul du coût de l'unité d'œuvre (CUO) de chaque centre. Il s'obtient en divisant le coût total de la répartition secondaire de chaque centre, par le nombre d'unités d'œuvre utilisé par chaque centre. Ce coût est appelé taux de frais lorsque l'unité est monétaire. La formule de calcul est la suivante :

$$\text{CUO} = \text{Total des charges du centre} / \text{NUO du centre}$$

3) Imputation des montants des centres aux différents coûts et coûts de revient des produits proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre consommées par chacun d'entre eux. Ce montant s'obtient de la manière suivante :

$$\text{Montant imputé} = \text{NUO consommé} * \text{CUO}$$

Ou

$$\text{Montant imputé} = \text{Assiette} * \text{Taux de frais}$$

- **Taux de frais** : dans les centres de structure, il n'est pas possible de définir une unité d'œuvre physique. A la place, on calcul un taux de frais en divisant les charges du centre d'analyse par un montant monétaire relatif à l'activité de l'entreprise. Ce montant sert de base à une répartition proportionnelle et forfaitaire des charges<sup>46</sup>

### 1-3-5- Avantages et limites de la méthode :

La méthode des coûts complets présente des limites et des avantages, qui peuvent se résumer comme suit :

#### Les avantages de la méthode :

- D'abord, la méthode des centres d'analyses sert de moyen de traitement des charges pour le calcul des coûts complets « corrects et précis » par : produit, fonction, étapes de fabrication ;
- De plus, elle permet d'obtenir des coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise, et par conséquent le résultat analytique (marge) ainsi que celui de

<sup>46</sup> LANGLOIS .L et al : « contrôle de gestion », Edition BERTTI, Alger, 2006, P. 44.

l'ensemble de l'activité. Ces coûts de revient constitueront une aide à la fixation des prix de vente ;

- Plus encore, le détail de la formation des coûts que nous fournit cette méthode, constitue une aide aux décisions de sous-traitance ;
- Enfin, cette méthode est mieux adaptée aux entreprises travaillant sur commande, ainsi que pour l'établissement de devis (qui a les particularités : d'avoir peu de problèmes d'imputation ; et une prestation unique).

#### **Les limites de la méthode :**

- La méthode nécessite une analyse souvent trop détaillée des activités de l'entreprise, ce qui fait d'elle une méthode monotone réservée aux entreprises industrielles d'une certaine taille ;
- L'abondance des centres alourdit les calculs et rend plus complexe la répartition des charges indirectes ;
- Caractère arbitraire des clés de répartition ;
- Les tâches composant les centres d'analyse n'étant pas toujours homogènes, il est donc difficile voire impossible, de définir une unité identique de mesure des activités et représentative des ressources engagées ;
- Les coûts déterminés par la méthode sont uniquement valables pour l'activité réelle réalisée, mais n'autorisent pas les prévisions, et rendent les simulations délicates ;
- Le plus important à savoir, c'est que les résultats obtenus sont de faible utilité pour la prise de décision commerciales ou stratégiques : car nous ne connaissons pas la contribution des produits à la couverture des charges fixes communes.

#### **1-4- La méthode du coût standard (préétabli)**

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliqueront les différentes étapes de mise en œuvre.

##### **1-4-1- Définition de la méthode**

Les coûts standards souvent appelés les coûts préétablis. La méthode des coûts standards est apparue aux Etats Unis dans les années 20, et a été reprise en France sous le nom de méthode des coûts préétablis.

Cette méthode est particulièrement utile pour les entreprises qui fabriquent de très nombreux produits selon des processus de fabrication bien déterminée.

La méthode des coûts standards selon Patrick PIGET, « on établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels

pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer à partir des normes, la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude ».<sup>47</sup>

#### **1-4-2- Principes de la méthode :**

Les coûts standards ou les coûts préétablis sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations. Une fois déterminés, les coûts deviennent une référence de normes, d'objectifs et d'établissement des prévisions tels que les devis et les soumissions.

La méthode des coûts standards permet de contrôle budgétaire et la mesure de performance et des responsabilités par la comparaison des coûts réels de la période concernée avec les coûts standard de l'activité réelle, ce dernier (le coût standard) est calculé sur la base des données considérées comme normales. Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standards :

##### **➤ Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques) :**

Les standards utilisables au cours d'une période future peuvent être fondés sur les observations réelles effectuées au cours des périodes passées (tout en supposant que l'activité ne soit pas nouvellement créée) :

- Derniers coûts réels connus ;
- Coûts réels moyens calculés sur une période donnée.

##### **➤ Coûts standards théoriques (idéaux) :**

Qu'il est déconseillé d'utiliser, car impossible à atteindre, ils mobilisent les acteurs de l'entreprise, ces coûts sont calculés à partir de l'analyse théorique de l'objet et du travail nécessaire, en supposant connaître la technique du produit ou de la prestation à produire.

##### **➤ Coûts budgétés (coûts standards normaux) :**

Ces coûts fondés sur des analyses techniques dont les résultats sont corrigés pour tenir compte des variations qui résulteront vraisemblablement des conditions réelles de travail ; les coûts standards, ainsi calculés, sont des objectifs à atteindre.<sup>48</sup>

#### **1-4-3- calcul analyse des écarts :**

On établit à priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence, et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les Coûts de production réelle pour dégager différences appelées écart dont l'analyse permettra :

<sup>47</sup> Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> édition, 2003, page 117.

<sup>48</sup> ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outils – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012, P.55.

- D'orienter et de contrôler efficacement la gestion de l'entreprise ;
- De prendre au moment opportun les décisions correctrices nécessaires de mettre en jeu les responsabilités.

### A- La détermination de l'écart global :

Le plan comptable général a choisi d'appeler écart total la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle.

$$\text{Ecart global} = \text{coût de production réel} - \text{coût de production préétabli}$$

Il faut distinguer :

Les charges directes d'où les écarts sur les charges directes :

- Ecart sur matière première ;
- Ecart sur mains d'œuvre ;
- Ecart sur d autres charges directes.

Les charges indirectes de production d'où un écart sur frais de centre de production ;

### B-L'analyse des écarts :

Nous distingueront les écarts sur affectation de charges directes et les écarts sur l'imputation des charges indirectes.

#### a-Analyse de l'écart sur charges directes :

Dans ce cas, il est nécessaire de dissocier la variation de la quantité et la variation du prix.

#### Analyse de l'écart sur matière première

Dans la relation suivante :  $E/MP = (Q_r - Q_p) * C_p + (C_r - C_p) * Q_r$

Par conséquent, l'écart sur matière première se décompose en deux sous écarts :

-Un écart sur quantité :  $E/Q = (Q_r - Q_p) * C_p$

-Un écart sur prix :  $(C_r - C_p) * Q_r$

D'où  $E/MP = E/Q + E/P$

En notant :

$Q_r$  :Quantité réelle de matière première ;

$Q_p$  :Quantité préétablie de matière première ;

$C_p$  : Coût unitaire préétabli de matière première ;

Cr : Coût unitaire réel de matière première ;

Les causes des écarts sur matière première peuvent notamment être les suivant :

- qualité différente des matières premières ;
- manque de formation du personnel ;
- choix des fournisseurs ;
- le gaspillage

➤ **Analyse de l'écart sur main d'œuvre :**

On a la relation suivante :  $E/MOD = (Tr * tr) - (Tp * tb)$

Tr : temps réel ;

Tp : temps préétabli ;

Tr : taux horaire réel ;

Tb : taux horaire budgété ;

D'où :  $E/MOD = (Tr - Tp) * tb + (tr - tb) * Tr$

Par conséquent, l'écart sur main d'œuvre directe se décompose en deux sous écarts :

- Ecart sur le temps,  $E/temps = (Tr - Tp) * tb$
- Ecart sur le taux horaire,  $E/taux\ horaire = (tr - tb) * Tr$

Les causes d'écart sur MOD peuvent notamment être les suivantes :

- Efficience de personnel différente de la norme ;
- Main d'œuvre ne répondant pas à la qualification requis ;
- Modification de nombre d'ouvriers par machine ;
- le problème de réglage des machines, panne, manque d'énergie et grèves ;

**b-L'analyse des écarts sur charges indirectes :**

L'analyse de l'écart sur imputation des charges indirectes peut sembler plus complexe pour deux raisons :

- Les charges indirectes sont regroupées par centre d'analyse et comprennent des charges fixes et charges variables, d'où l'existence d'un écart sur coût variable et d'un écart sur coût fixe qui en fait un écart d'imputation rationnelle.
- Au niveau de fonctionnement d'un centre d'analyse, il faut faire la distinction entre la production (mesuré en nombre de produit traités) et l'activité (mesurée en nombre d'unités d'œuvre utilisées), ce qui se traduit par l'existence d'un écart de rendement ;

D'où l'écart sur charges indirectes égal à la différence entre les frais réels et les frais préétablis (budget standard imputé BSI).

L'écart sur charges indirectes se décompose en trois sous écart :

- **Ecart du budget** : il doit être calculé par référence à l'activité

Ecart du budget= coût indiqué par le budget flexible- coût réel

- **Ecart d'activité** : il est lié aux charges fixes

Ecart d'activité=charges fixes horaires prévisionnelles-charges fixes horaire réelles

- **Ecart sur rendement** : il rapproche la production réelle et l'activité réelle D'où  
l'écart global=écart sur budget +écart sur activité+écart sur rendement

#### 1-4-4- Avantages et limites de la méthode :

##### Les avantages de la méthode :

- Elle facilite les contrôles internes au niveau de l'entreprise de l'exploitation par comparaison entre les objectifs prévus et les réalisations effectives ;
- Elle permet de prendre des décisions et d'améliorer l'efficacité de la production grâce à l'analyse des écarts ;
- Elle permet une évaluation rapide des coûts de la production prévue et de la production réelle ;
- Elle facilite la surveillance des rendements et de la productivité techniques dans les conditions que les normes établies soient raisonnables.

##### Les limites de la méthode :

- La possibilité effective de définir les coûts standards ce qui n'est pas toujours possible ;
- L'énorme travail de saisie et de traitement des données opérationnelles qui rend la méthode impraticable sans le secours de l'informatique ;
- la base de détermination de prix de vente peut être fautive ;
- La détermination des niveaux d'activité dit normal est difficile à partir duquel sont déterminés les coûts.

#### 1-5- La méthode à base d'activité (méthode ABC) :

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliquerons les différentes étapes de mise en œuvre.

##### 1-5-1- Définition de la méthode ABC :

La comptabilité d'activité ou méthode ABC (Activity Based Costing) est une

technique de calcul et d'analyse des coûts qui est apparue aux Etats Unis 1987, elle tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes ou centres d'analyse, qui a perdue de sa pertinence dans un contexte d'évolution du marché, des techniques de production... etc.<sup>49</sup>

De cette définition nous retiendrons que la méthode ABC est le développement de la méthode des coûts complets. L'idée de base étant d'annuler les sections et de créer les activités, de remplacer les unités d'œuvres par les inducteurs de coûts, afin de réduire les effets de subventionnement

entre les produits ainsi que les applications subjectives, dans la méthode classique de calcul des coûts.<sup>50</sup>

### **1-5-2- Les étapes de la méthode ABC :**

Nous pouvons résumer ces étapes en deux points :

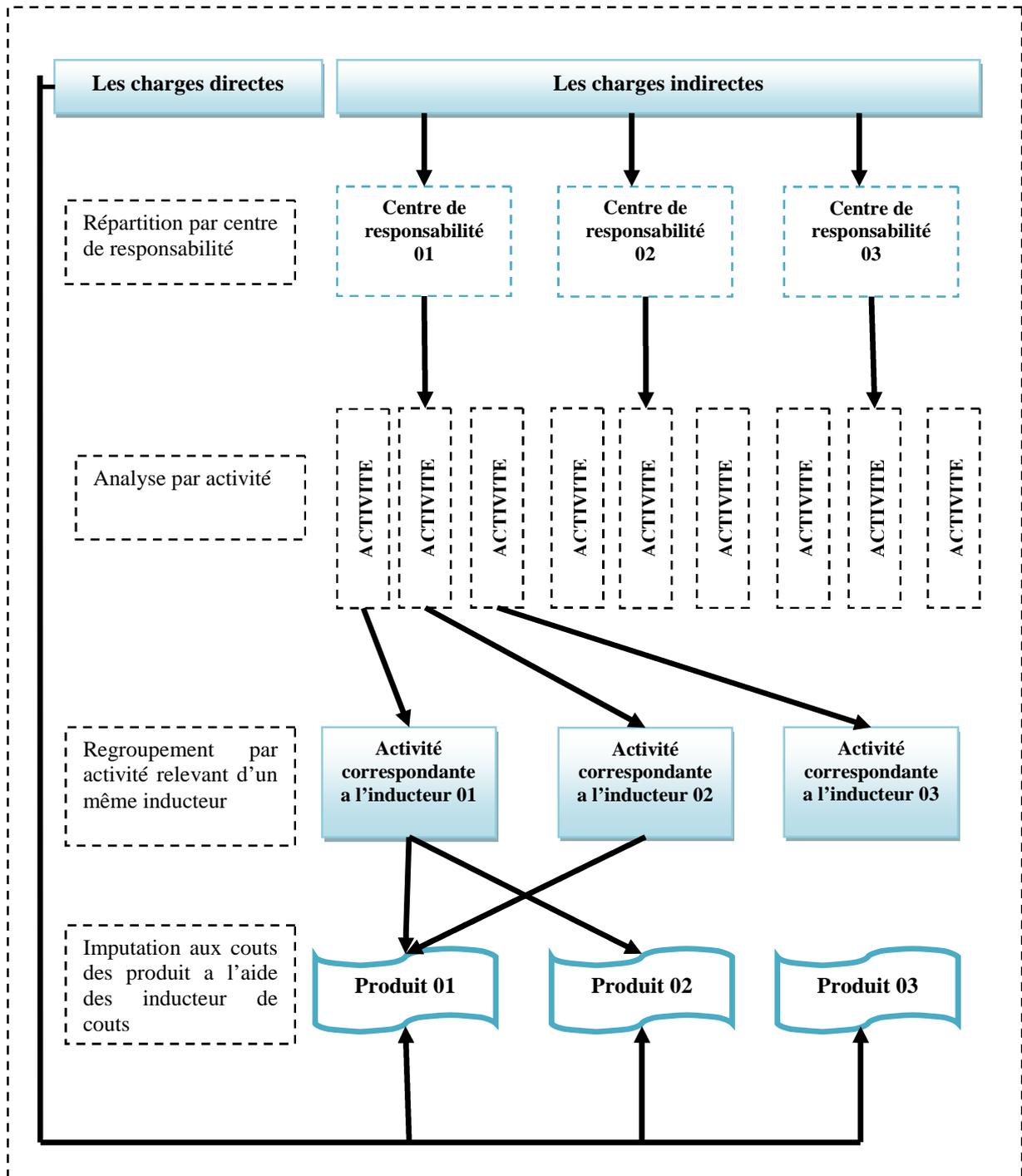
#### **A. Le traitement des charges**

---

<sup>49</sup> Toufik SAADA et Alain BURLAUD et Claud SIMON, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, 2008, page 107

<sup>50</sup> TANNOUS Jean, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », Revue proche-orient de la faculté de gestion et de management de l'université saint joseph-n°15-, 2003.

Figure N° 13 : Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC).



Source : Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007, P. 79.

**B. Maitrise des coûts :**

- **Les activités consomment les ressources :** l'analyse à base d'activités facilite la maîtrise des coûts. Elle repose sur le fait que ce sont les activités qui consomment les ressources (les ressources consommées étant qualifiées de charges dans le système comptable). Pour agir sur le coût du produit, il faut :<sup>51</sup>
- Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
  - Identifier les facteurs générateurs des coûts des activités (ou inducteurs de coûts). la consommation de ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.
- **Les produits consomment les activités :** les produits consomment les activités et ce n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produits. Nous choisissons pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou inducteur d'activité (sorte d'unité d'œuvre) par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produits.<sup>52</sup>

Ainsi, les charges "indirectes" à l'égard des produits, sont directes à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits. La méthode ABC permet de modéliser les relations entre ressources, activités et produits.

Finalement la méthode ABC permet d'identifier les activités (connaître ce que chaque service de l'entreprise fait) ; Puis évaluer les ressources consommées par les activités sur la base du postulat fondamental de la méthode ABC<sup>53</sup> :

**Les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.**

Ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuées aux activités.

<sup>51</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « Contrôle de gestion », Foucher, Paris 2006, P. 81

<sup>52</sup> Ibidem

<sup>53</sup> Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuelle et application DCG », Dunod, Paris, 2007.p.316

**1-5-3- La mise en œuvre d'une comptabilité par activités (méthode ABC) :**

La construction du nouveau système de mesure ou méthode des coûts par activité (ABC) s'appuie généralement sur les étapes suivantes<sup>54</sup> :

**A. Identification des activités de l'entreprise :** les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés, et il convient d'abord de prendre des connaissances sur l'entreprise en établissant une liste des activités retenues qu'elle ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux d'une part, et d'autre part ne doit pas être trop succincte ;

**B. Affectation des ressources (charge indirecte) aux activités :** les charges indirectes sont généralement saisies aux niveaux des divisions de l'entreprise, ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division.

- S'il existe un lien direct entre les charges et les activités ; l'affectation est directe ;
- S'il n'existe pas de lien direct ; les charges seront affectées à l'aide des clés de répartition inducteurs de ressources.

**C. Choix d'inducteur de coût :** l'inducteur remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle des sections homogènes, servent à imputer les coûts des activités aux différents produits. Pour la détermination d'un inducteur de coût adéquat, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation du coût d'activité. Il s'agit donc de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation des ressources, cet inducteur sert à imputer le coût des activités aux coûts des produits.

**D. Calcul des coûts unitaires des inducteurs :** pour chaque centre de regroupement<sup>55</sup> :

- On calcule les ressources consommées par le centre ;
- On recense le volume de l'inducteur (nombre d'unité d'œuvre) ;
- La formule du coût unitaire de l'inducteur est la suivante :

$$\text{le coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{ressources consommées}}{\text{volume de l'inducteur}}$$

Donc l'utilisation de cette méthode a pour but d'identifier les indicateurs de coût quantifiables (inducteur d'activité), c'est-à-dire les facteurs expliquant les coûts et les performances ; afin

<sup>54</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ... *op. cit.*, P. 84.

<sup>55</sup> *Idem.* p.87

de rationaliser l'organisation de l'entreprise et mieux utiliser les ressources disponibles.

#### **1-5-4- Les missions de la méthode ABC :**

Les fonctions de la méthode ABC au sein de l'entreprise permet<sup>56</sup> :

- D'éviter la prise en compte des subventionnements croisés entre produits ;
- De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- L'abandon d'une vision de "*contrôle des ressources*" au profit d'une vision "*contrôle des activités*".

#### **1-5-5- Les avantages et limite de la méthode :**

##### **Les avantages de la méthode :**

- La méthode ABC aide à la maîtrise de coûts et à la prise de décision ;
- La méthode ABC est une amélioration de la connaissance et de fonctionnement de l'entreprise ;
- Elle est souple et réactive car elle repose sur l'observation de l'enchaînement des activités et processus de l'entreprise pour comprendre la formation des coûts et de la valeur apportée aux clients ;
- Une meilleure connaissance des processus mais aussi de dégager les forces et faiblesses d'une organisation.

##### **Les limites de la méthode :**

- La mise en œuvre de cette méthode coûte cher en temps et en argent ;
- La définition des activités avec un niveau de détail plus ou moins grand, en fonction de la taille de l'entreprise et du secteur économique ;
- La dépense par rapport à la collecte et à la qualité des données nécessaires ;
- Le risque de devoir gonfler les effectifs du contrôle de gestion.

#### **1-6- La méthode du coût cible (Target costing) :**

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliqueront les différentes étapes de mise en œuvre.

##### **1-6-1- Définition de la méthode :**

La méthode de détermination du coût cible consiste à définir à priori le coût du produit et à adapter les fonctionnalités et les processus de production de ce produit / prestation de manière à faire rencontrer « coût estimé » et « coût cible ».

Le coût cible est celui qui génère la rentabilité attendue (il pourrait s'agir de l'efficacité attendue pour une administration) au regard de la qualité, des fonctionnalités, du prix et du

---

<sup>56</sup> Ibidem

volume prévisionnel de vente (ou du volume de prestation).<sup>57</sup>

Le coût cible est la différence entre le prix de vente concurrentiel et la marge attendue. Le coût cible est donc une contrainte imposée aux concepteurs par le management.

### 1-6-2- Mise en œuvre d'une démarche de détermination d'un coût cible :

- **Définir le prix de vente cible** : dans le secteur marchand et sauf monopole, ce prix est imposé par le marché. Dans le cas des administrations, il pourrait s'agir du prix que les usagers sont susceptibles de payer ou qu'ils peuvent payer (en tenant compte de la part que la collectivité est prête à prendre à sa charge), ou d'une référence fournie par l'analyse comparative d'organisation semblables ou d'une contrainte imposée par l'allocation budgétaire ;
- **Fixer une marge** : celle-ci n'a pas d'objet dans le cadre des administrations étatiques;
- **En déduire le coût cible** : en l'absence de marge, ce coût cible tend vers le prix de référence retenu ;
- **Calculer le coût estimé du produit ou de la prestation** : ce coût est calculé à partir des gammes et des nomenclatures en additionnant les coûts variables de production (matières, main d'œuvre,...) et un certain nombre de frais indirects ;
- **Réduire l'écart entre coût cible et coût estimé** : recourir à l'analyse comparative, à l'analyse de la valeur, à la comptabilité par activité (pour identifier les coûts cachés ignorés)<sup>58</sup>

### 2- Le système de calcul des coûts partiels :

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

#### 2-1-Définitions des coûts partiels

Certains gestionnaires privilégient une approche de coûts partiels : la performance de chaque produit est analysée par la marge qu'il dégage et qui contribue à la couverture des charges non répartie.

Donc la méthode des coûts partiels selon T. SAADA est « une technique permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciés, autrement dit elle aide à segmenter le marché »<sup>59</sup>.

<sup>57</sup>BOISSELIER Patrick : « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3ème édition, librairie Vuibert, Paris, Février 2005, P.457.

<sup>58</sup>BOISSELIER Patrick, Op.cit. P.460-461.

<sup>59</sup>Saada T, Burlaud A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », VUIBERT, 2008, P. 49.

Il existe plusieurs systèmes de coût partiel qui reposent tous, sur une même logique, celle qui n'intègre aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguons plusieurs méthodes tel que : la méthode IRFF, la méthode du coût variable simple, la méthode du coût spécifique et en dernier la méthode du coût marginal.

## 2-2- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes :

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliqueront les différentes étapes de mise en œuvre.

### 2-2-1- Définition de la méthode :

La méthode des imputations rationnelles des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite.<sup>60</sup>

Cette méthode s'attache à neutraliser la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle.<sup>61</sup>

### 2-2-2- Principe de la méthode :

Le principe fondamental de cette méthode consiste à la répartition des charges de structure (ou les charges fixes) sur les différents produits ou commandes selon une clé de répartition qui intègre la notion d'un volume d'activité dit ou considéré comme normatif.<sup>62</sup>

L'imputation des charges fixes s'effectue selon le coefficient d'imputation rationnelle (CIR).

$$CIR = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{activité normal}} = \frac{AR}{AN}$$

$$CFI = CF * CIR$$

- Sous-activité =  $AR < AN \implies CF > CFI$ .
- Sur activité =  $AR > AN \implies CF < CFI$ .

### 2-2-3- La démarche de la méthode :

Quatre étapes principales peuvent être distinguées :

- **Première étape :**

<sup>60</sup> Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4ème édition, 2003, page 117.

<sup>61</sup> Micheal Gervais, « contrôle de gestion », 7ème édition, ECONOMICA, Paris, 2000, page 115.

<sup>62</sup> Abdelkrim TOUDJINE, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, Ben-Aknoun alger, 2005, page 147.

Consiste à distinguer les charges fixes de l'ensemble des charges au sein de chaque Centre d'analyse.

➤ **Deuxième étape :**

Détermination du coefficient d'imputation rationnelle.

➤ **Troisième étape :**

Le calcul des charges fixes imputées en multipliant les charges fixes réelles par le coefficient d'imputation rationnelle

$$CF_i = CF_r * CIR$$

➤ **Quatrième étape :**

Calculer la différence entre les charges fixes imputées et les charges fixes réelles.

**2-2-4-Avantages et limites de la méthode :**

**Avantage :**

- éviter des coûts complets non affectés par les variations du niveau d'activité.
- évite de gonfler la valeur des stocks en période de sous-activité.
- elle renseigne le gestionnaire sur le montant de la perte occasionnée par la sous activité ou au contraire sur le montant du gain occasionné par la suractivité et lui permet d'orienter les décisions soit dans le sens du développement de l'infrastructure en cas de suractivité durable, soit dans le sens de la remise en cause de l'infrastructure et des chances de survie de l'entreprise en cas de sous-activité persistante.
- Les coûts d'imputation rationnelle permettent de bien mesurer l'efficacité des centres de responsabilité.
- **Limite :**
- Le principal problème posé par la méthode est détermination de l'activité normale.
- Les coûts d'imputation rationnelle ne sont pas, sans autre analyse, plus précis et fiables que ceux obtenus avec la méthode des coûts complets.
- La méthode de l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser.

**2-3-La méthode des coûts variables ou direct costing, et la méthode des coûts spécifiques ou direct costing évolué :**

Ce sont des méthodes plus globales qui reposent, tout comme la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes, sur la notion de variabilité des charges. Elles différencient le niveau d'imputation des charges variables et des charges fixes ( au niveau des produits ou

d'une activité globale), et permet ainsi de distinguer des coûts intermédiaire dont le comportement vis à vis des volumes d'activité peut être analysé. Les coûts des produits ici ne seront plus complets, mais plutôt partiels.

### **2-3-1-La méthode du coût variable simple (direct costing) :**

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliqueront les différentes étapes de mise en œuvre.

#### **A- Définition de la méthode :**

La méthode des coûts variables simple est constituée de l'ensemble des charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité, elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit. Cette méthode ne comprend pas de charge de structure qui sont fixes pour la période de calcul considérée, elle est aussi appelée direct costing. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, mais traitées globalement pour la détermination du résultat global.<sup>63</sup>

#### **B- Principe de la méthode :**

La méthode du coût variable simple consiste à retrancher du chiffre d'affaires les charges variables, afin d'obtenir la marge sur coûts variables. Le résultat est alors obtenu en diminuant la marge sur coûts variables de la totalité des charges fixes.

La méthode considère que les charges variables sont des charges d'exploitation à faire supporter aux différents produits en les indices individualisant, et que les charges fixes sont des charges d'une période se rapportant à l'ensemble des produits. Les charges variables seront donc affectées aux produits qu'elles concernent, tandis que les charges fixes non imputées, doivent être couvertes par l'ensemble des marges sur coûts variables qui seront dégagées lors de la commercialisation des produits.

#### **C- Mise en œuvre de la méthode :**

La mise en œuvre de la méthode du coût variable simple se déroule en cinq étapes :

**Etape 1 :** dans cette étape, il s'agit simplement de calculer le chiffre d'affaires de l'exercice.

**Etape 2 :** imputation des seules charges variables aux différents produits, avec d'une part l'affectation des charges variables directes, et d'autre part l'imputation des charges variables indirectes. Ici, on recense toutes les charges incorporables (directes et indirectes), ensuite on les ventile en coût variable et en coût fixe. Voir illustration dans le tableau suivant :

<sup>63</sup> Ali SAHRAOUI, « comptabilité analytique », édition BERTI, ALGER, 2004, page 103.

**Tableau N°05: tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct costing simple**

Charges incorporables	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	Non incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
<b>Total</b>	<b>Coût variable</b>	<b>Coût fixe</b>

(Source : FERDJELLAH Mohamed : la comptabilité des coûts et prix de revient, p 80.)<sup>64</sup>

**Etape 3** : on procède aux calculs successifs des coûts variables en tenant compte des variations de stocks.

**Etape 4** : on calcule la « marge sur coût variable » (MCV). Une marge, correspond à la différence entre un prix de vente et un coût partiel. Si ce coût partiel est variable, la marge calculée est alors appelée « marge sur coût variable ». Sa formule de calcul est la suivante :

$$\text{MCV} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coût variable}$$

La marge sur coût variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaires. Elle est alors appelée « taux de marge sur coût variable (TMCV) », et se calcule comme suit :

$$\text{TMCV} = \text{MCV} / (\text{Chiffre d'affaires} * 100)$$

**Etape 5** : dans cette ultime étape on procède au calcul du résultat, qui correspond à la différence entre la marge sur coût variable et les coûts fixes (détermination dans l'étape 2). La formule est la suivante :

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{Coûts fixes}$$

#### **D-Notion se seuil de rentabilité :**

Le seuil de rentabilité (point mort) est une procédure qui se fonde sur la distinction entre charges fixes et charges variables, mais qui est plus orientée vers la prise de décision.

#### **a-définition :**

Le seuil de rentabilité est le niveau d'activité, souvent exprimé en chiffre d'affaire , pour lequel l'entreprise réalise un résultat analytique nul. Le seuil de rentabilité est atteint quand :

<sup>64</sup> FERDJELLAH Mohamed : « la comptabilité des coûts et prix de revient », Edition ENAG, Alger P.80.

### Chiffre d'affaire=charge totales

#### b- Les méthodes de calcul de seuil de rentabilité :

Le seuil de rentabilité peut être calculé de façon algébrique ou de façon graphique :

- **La méthode algébrique :** Dans cette méthode, le seuil de rentabilité est caractérisé par les deux relations ci-après :

Chiffre d'affaire (CA)=charges fixes(CF)+charges variables (CV).

Marge sur cout variable M/CV=cout fixe(CF).

$SR=CA/(M/CV*CF)$

CA : chiffre d'affaires

M/CV : marge sur cout variable

CF : charges fixes

- **La méthode graphique :**

On peut calculer le seuil de rentabilité par les méthodes graphiques suivantes :

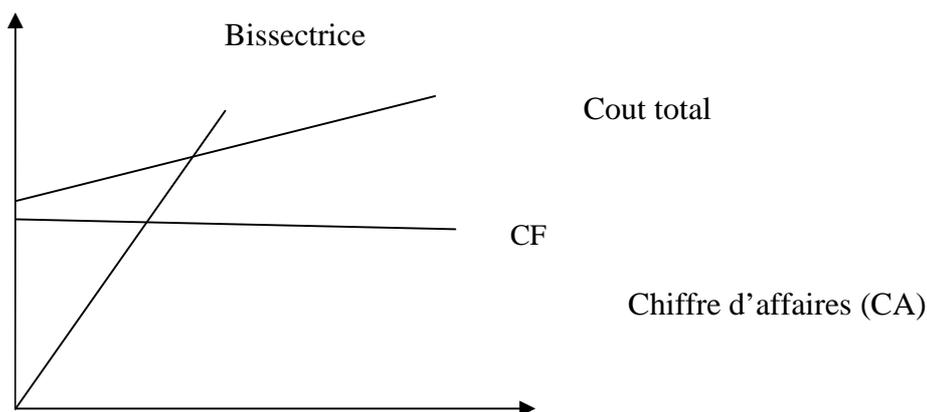
- **Première méthode :  $CA=CV+CF$**

Elle est fondée sur la relation vérifiée uniquement pour le seuil de rentabilité

$$CA=CV+CF$$

**Figure N°14 : Détermination de SR par la méthode :  $CA=CV+CF$**

Charges fixes (CF)

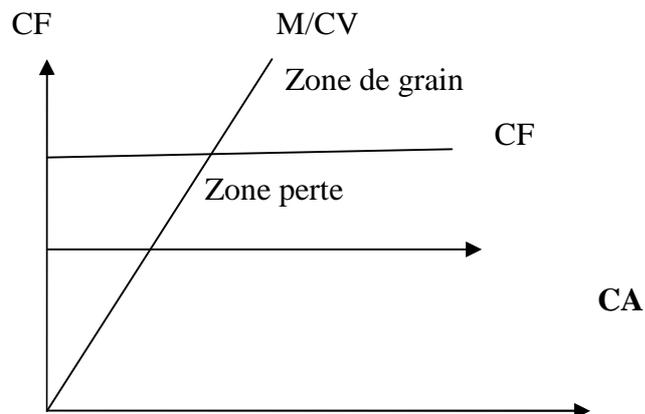


**Source :** réalisé par nos soins

- **Seconde méthode :  $M/CV=CF$**

La représentation du seuil de rentabilité est fondée sur légalité :

Marge sur cout variable = Charges fixes

**Figure N°15 : Détermination de SR par la méthode :  $M/CV=CF$** 

**Source :** réalisé par nos soins

### **E-Avantages et limites de la méthode :**

#### **Avantage :**

- Elle est plus simple à mettre en œuvre que les coûts complets ;
- Elle améliore la fiabilité des coûts en évitant la ventilation des charges fixes, dont la plus part sont indirectes ;
- Elle est particulièrement adaptée aux entreprises commerciales qui diffusent de nombreux produits distincts ;
- Cette méthode de gestion facilite les décisions techniques et commerciales ;
- Elle facilite la comparaison dans le temps entre les produits, par conséquent, les coûts Variables sont déterminés avec plus de précision et sont mieux contrôlés que les coûts Complets;

#### **Limite :**

- On ne peut obtenir de coût de revient complet ni le résultat analytique par produit ;
- Imprécision et complexité dans le partage des charges, la distinction entre frais fixes et Variables est parfois grossière et délicate ;
- Stocks sous-évalués, les coûts des matières et produits ne comportant que des charges Variables, donc les stocks sont sous-évalués par rapport à leur coût complet.

### **2-3-2-La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué :**

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliquerons les différentes étapes de mise en œuvre.

**A- définition de la méthode :**

La méthode des couts spécifiques prolonge la démarché de celle des couts variables. Elle impute, a chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi De dégager une marge sur couts spécifiques (du produit) qui doit permettre la couverture des Charges fixes indirectes réputées charges communes a l'entreprise.

**B-Principe de la méthode des coûts spécifiques :**

Le principe de la méthode se rapproche de celui du coût variable simple par sa conception, à la seule différence que, pour pallier l'inconvénient de la non prise en compte des charges fixes, la méthode fait intervenir par ligne de produits : non seulement les charges variables mais aussi les charges fixes applicables à chacune d'entre elles (charges fixes directes) étant donné que certaines charges fixes sont propres à un produit alors que d'autres sont communes. Le tableau suivant récapitule les différentes charges concernées qui seront imputées aux coûts des produits.

**Tableau N°06: tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct costing évolué**

Charges incorporable	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
<b>total</b>	<b>coûts variable</b>	<b>coûts fixe</b>

(Source : FARDJELLAH Mohamed, « la comptabilité analytique des coûts et prix de revient »)

En procédant de cette manière, les charges indirectes fixes (qui sont communes à toutes les activités de l'entreprise et indépendantes du volume de production) sont exclues.

**C- Mise en œuvre de la méthode :**

Les étapes de la mise en œuvre de la méthode sont identiques à celles du coût variables simple, à la seule différence que nous devons déterminer en plus d'une marge sur coût variable, « une marge sur coût variable spécifique (MCVS) ou marge de contribution à la couverture des charges fixes communes ». Cette dernière se calcule de la manière suivante :

$$\text{MCVS} = \text{MCV} - \text{Coûts fixes}$$

Cet indicateur est appelé « marge de contribution », car il sous-entend que pour qu'un produit donné contribue positivement à la couverture des charges fixes commune et au résultat de l'entreprise, il doit tout d'abord couvrir la totalité des charges qu'il engendre :

c'est-à-dire celles liées à son activité propre (charges variables), ainsi que celles liées à sa structure propre (à savoir : charges fixes directes ou spécifiques).

#### **D-avantages et limites de la méthode :**

##### **Avantage :**

La méthode est fiable, objective et plus complète que son prédécesseur (en l'occurrence la méthode du coût variable simple), mais reste toutefois moins complète que celle des coûts complets ;

- Elle permet de prendre des décisions techniques et commerciales, en plus de pouvoir fournir des arguments pour les décisions d'abandon de certaines activités : étant donné que la connaissance des marges sur coût spécifique permet d'apprécier leur incidence sur la rentabilité globale ;
- La méthode s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme ;
- La méthode permet l'étude des causes de variations des coûts unitaires, ainsi que les simulations commerciales et les prévisions.

##### **Limite :**

- La méthode présente des difficultés d'applications liées à la ventilation des charges, car la distinction entre charges fixes et variables n'est pas évidente, et leur ventilation entre les activités doit aussi tenir compte de l'identification des charges fixes directes ;
- Les stocks sont généralement sous-évalués par rapport à leur coût complet, et ne peuvent servir à la valorisation comptable ;
- Les coûts découlant de cette méthode, ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix à long terme.

#### **2-4-La méthode du coût marginal :**

Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliqueront les différentes étapes de mise en œuvre.

##### **2-4-1- Définition de la méthode :**

Le plan comptable général (PCG) définit le coût marginal comme « étant la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celle qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité ».

« On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire le coût de la dernière unité produite et vendu, concrètement on s'intéresse plutôt au coût d'une série

supplémentaire qui serait lancée en réalité ». <sup>65</sup>

#### 2-4-2- Principe de la méthode :

La connaissance du cout marginal par tranche de production permet de déterminer dans le cadre d'une structure donnée, l'optimum de production et compte tenue de prix de vente possible, on obtient l'optimum de rentabilité

C'est également sur la base du cout marginale qu'il est possible d'étudier la possibilité d'accorder les prix de vente plus bas, en veillent à une pratique commerciale cohérente On peut présenter le cout marginal d' après la formule suivante<sup>66</sup>

$$Cm (x+1) \text{ éme} = CT (x+1) - CT (x)$$

#### 2-4-3- Mise en œuvre de la méthode :

- Calcul du coût marginal

Coût marginal= variation du coût total / variation de la quantité

Ou

Coût marginal = dérivée du coût total

- La recette marginale : supplément du chiffre d'affaires procuré par la dernière unité vendue ;

Le résultat marginal = recette marginale – coût marginal

#### 2-4-4- Avantages et limites de la méthode :

##### Avantage :

- Le coût marginal permet à certaines entreprises de différencier par les prix d'un même produit par tranche de clientèle ;
- Elle permet de décrire les équilibres à long et moyen terme en comparant le prix de vente avec le coût complet moyen ;
- Elle permet d'éclaircir la décision du développement envisagé, en connaissant le résultat marginal

<sup>65</sup>DUBRULLE.L & JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007

<sup>66</sup> Patrik PIGET, Gilbert CHA, op cit, page 112

**Limite :**

- La réduction des frais de structure induira une difficulté de licencier du personnel ;
- Difficulté de vendre du matériel et des installations (seule condition pour ne plus supporter les amortissements correspondants) ;
- Une étude analogue pourrait être menée pour comparer le coût d'une fonction assurée par l'entreprise et le coût qui serait supporté en faisant appel à des services extérieurs ;
- Dépendance vis-à-vis d'un sous-traitant pour le prix ;
- La qualité du service ;
- Les délais, prise en compte de l'évolution à moyen terme.

**Conclusion**

A partir de ce chapitre, nous avons signalées les différentes méthodes du système de coûts complets.

La comptabilité de gestion caractérisée par plusieurs méthodes de calcul des coûts, ces méthodes sont distinctes et variées, parmi toutes ces méthodes il faut choisir celle qui répond mieux aux besoins de la société en termes d'information utile pour la prise de décision.

Toutes les entreprises calculent des coûts de revient quelques soit la méthode appliquées sont en réalité qu'un retraitement intelligent des différentes charges, elles auront des significations précise.

Cependant, ces différentes méthode de calcul restent imprécises quel que soit les degrés de perfection et dans l'espace qui convient.

## Conclusion générale

---

Malgré tous les efforts que l'entreprise déploie pour définir une stratégie et coordonner ses activités de manière cohérente avec ses objectifs, sa performance demeure en partie tributaire de l'environnement économique. Cet environnement est défini par l'ensemble des variables que l'entreprise ne contrôle pas directement ; à savoir la concurrence immédiate que lui livre ses principaux concurrents.

Pour assurer sa survie l'entreprise doit formuler une stratégie qui est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion. Afin d'atteindre les objectifs principaux et ainsi améliorer la performance de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un processus et un système de pilotage qui va permettre au dirigeant de l'entreprise de s'assurer que les ressources sont utilisées et obtenues avec efficacité et efficience.

Le contrôle de gestion vise à faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur d'une entreprise, par ces différentes techniques, méthodes et outils, dont la comptabilité de gestion.

Notre étude bien qu'elle soit théorique nous a permis de vérifier et montrer l'importance et l'efficacité de la comptabilité de gestion pour l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

La comptabilité de gestion c'est une comptabilité de coût elle étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision, au contrôle.

Sur la base des choses dont nous avons parlé précédemment, et qui se rapportent sur la comptabilité de gestion on peut dire que la comptabilité de gestion peut être considérée comme un outil complémentaire de la comptabilité générale.

Les résultats de notre étude nous amène aux conclusions suivantes :

- La comptabilité de gestion pour une meilleure prise de décision ; la comptabilité de gestion s'intéresse à la situation financière présente de l'entreprise, elle fournit des informations instantanées et traitables de suite. Mais pas seulement, la comptabilité de gestion permet de prévoir l'évolution future d'une branche de l'entreprise, d'en analyser la concrétisation, les possibilités d'écart, le budget et peut ainsi présenter une action préventive et corrective. La comptabilité de gestion sert également à calculer le coût de revient d'un bien ou d'un service de l'entreprise. La comptabilité de gestion est un instrument indispensable pour le contrôle et le pilotage des activités de l'entreprise. Ce qui confirme la première hypothèse.
- La comptabilité de gestion permet de calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits : en effet, parmi les objectifs attendus de la

## Conclusion générale

---

comptabilité de gestion c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique. Ce qui confirme la deuxième hypothèse formulée.

- L'entreprise qui souhaite mettre en place une comptabilité de gestion a le choix entre plusieurs méthodes, dont les principales sont : la méthode des coûts complets, des coûts variables, des coûts directs, des coûts standards et ABC.
- La méthode la plus pertinente est la méthode ABC, La méthode ABC est une méthode de comptabilité analytique qui permet de définir et de dégager les indices de performance par activité, très utile pour juger le bon fonctionnement général de l'entreprise, et de la réalisation des objectifs fixés.
- La pertinence du coût de revient obtenu dans la méthode ABC par un respect des liens de causalité entre produits et consommation de ressources représente déjà une avancée importante en termes d'aide à la prise de décision, elle semble fournir une base fiable pour orienter les politiques de fixation des prix de vente et d'amélioration continue des processus.

## **Liste bibliographie :**

### **Ouvrage :**

1. Abdelkrim TOUDJINE, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, Ben- Aknoun alger, 2005.
2. Alain.A, Raymond.G,«comptabilité de gestion»,2 Edition,hachette,Domont, 2010.
3. Alazard C et Sépari S « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007.
4. Ali SAHRAOUI, « comptabilité analytique », édition BERTI, ALGER, 2004.
5. B. Gille, Histoire des techniques, La Pléiade, Gallimard, 1978.
6. Béatrice et Francis G, «L'essentiel de la comptabilité de gestion », 3<sup>ème</sup> Edition, Gaulino, Paris, 2006
7. Béatrice et Francis G, « L'essentiel de la comptabilité de gestion »,6eme Edition Gualino, Paris, 2014.
8. BEN YUCEF W.A (le pilotage de la performance et contrôle de gestion) ESLSCA. Paris (2017/2018).
9. BENSIMHON.L, TORSET.C, « Management et CG », DUNOD, 3emeEdition, 2013.
10. BOISSELIER Patrick : « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3<sup>ème</sup> édition, librairie Vuibert, Paris, Février 2005.
11. Bouquin H, « le contrôle de gestion », Paris, 2006.
12. Chatfield, A history of accounting throught, the Dryden press, 1974.
13. CIBERT A : « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976.
14. Claude. A, Sabine. S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2eme Edition, Dunod, Paris, 2010.
15. Cuyaubère. T, Muller. J, « Controle de gestion », Edition Dunod, Paris, 2002.
16. Davasse H et Parruite M., « Introduction à la comptabilité », Edition FOUCHER, Paris, 2011.
17. DE BOISLANDELLE HenriMahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998.
18. Demeestrère. R, Lorino.P, Mottis.N, « Controle de gestion et pilotage de l'entreprise », 2eme Edition, Dunod, Paris 2002.
19. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007.
20. Doriath B et Goujet Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 2007.

21. Doriath B, « le contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008.
22. Dubrulle. L, Jourdain. D, «comptabilité analytique de gestion», Dunod, Paris, 1994.
23. DUBRULLE.L & JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007.
24. DUPUY. Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », Edition Economica, Paris, 2003.
25. FERDJELLAH Mohamed : « la comptabilité des coûts et prix de revient », Edition ENAG, Alger.
26. Guedj N, « le contrôle de gestion pour amélioré la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001.
27. Guedj N, «Le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise», organisation, paris,2000.
28. Hélène L, Véronique. M, Jérôme. M , Yvon. P, Eve. C, Daniel, M., Andreu .S (le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques.) 3ème édition Dunod, Paris,2008.
29. Hélène.L, Véronique.M, Yvon.P,Andreu.S, (contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles.) 4ème Edition Dunod, Paris, 2013
30. Henri. B, Catherine. K, « Les controle de gestion », 10eme Edition, collection gestion, Paris, 2013.
31. Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001.
32. Isabelle et Loic de kerveller, « Controle de gestion à la portée de tous », 3eme Edition Economica, France, 2000.
33. J.P Helfer et J. Orsoni, « T.Q.G 2 Comptabilité analytique », Edition Vuilbert, 1984.
34. KERVILER.I & KERVILER.L « Le contrôle de gestion la partie de tous », 3eme Edition, ECONOMICA paris, 2003.
35. KHEMAKHEM. A, ARDOIN. J-L, « Introduction au contrôle de gestion », Edition Bordas, Paris-Montréal, 1971.
36. LANGLOIS .L et al : « contrôle de gestion », Edition BERTTI, Alger, 2006.
37. Langlois L et Al « Contrôle de gestion », Edition FOUCHER, Paris, 2006.
38. Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « Contrôle de gestion », Foucher, Paris 2006.
39. LAUZEL. P « Comptabilité analytique » SIREY, Paris, 1971.
40. LE GALLO Laurence : « cours de comptabilité analytique », Paris, 2006.

41. LAUCATE.P, « Les principes et outils essentiel du contrôle de gestion »12 ACOR RG F° CG, guide v3, v12.
42. Le grand livre du contrôle de gestion « Edition, EYROLLES, paris, 2013.
43. Lochard J., « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, 1998.
44. Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008.
45. M Carla, C Eric et Desmond, Marie-Hélène, « Coûts et décisions », 1<sup>ère</sup> Edition, Gualino, Paris, 2002 .
46. Marger J, « Base de la gestion budgétaire »,Sedifor, Paris, 2000.
47. Martinet A-C et al, «lexique de la gestion», Edition Dalloz, Paris, 2003.
48. Meyer J., « Gestion budgétaire », 3<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 1969.
49. Micheal Gervais, « contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
50. Mohamed BOUANRA – MPCGF – CESAG-4em Promotion.
51. NBA France » dans « art culture, économie, amour, politique, philosophie
52. Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> édition, 2003.
53. Saada T, Burlaud A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », VUIBERT, 2008.
54. SAULOUJ. Y, « Le tableau de bord du décideur », les éditions d'organisation, Paris, 1982.
55. TANNOUS Jean, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », Revue Proche-Orient de la faculté de gestion et de management de l'université saint joseph-n°15- , 2003.
56. Toufik SAADA et Alain BURLAUD et Claud SIMON, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, 2008.

***Mémoires et thèses doctorat :***

1. ARAB Zoubir : « la comptabilité analytique dans une entreprise – Rôle et Objectifs », rapport de stage D'expertises comptables, novembre 2000.
2. ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outilles – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia», Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012.

## **Table des matière**

**Dédicace**

**Remerciements**

**Liste des tableaux**

**Liste des figures**

**Introduction générale..... 1**

**Chapitre 1 : Aspects théorique sur le contrôle de gestion**

**Introduction :..... 3**

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion :..... 3

1-Naissance du contrôle de gestion et son évolution dans le monde :..... 3

1-1 L'apparition du contrôle de gestion : ..... 3

1-1-1-Histoire des « coûts » : ..... 4

1-1-2- Histoire du « contrôle » : ..... 7

1-2-Évolution de la prédominance des fonctions de l'entreprise : ..... 8

2-Définition et caractéristiques du contrôle des gestion : .....9

2-1-Définition du contrôle de gestion : ..... 9

2-2- Les caractéristiques du contrôle de gestion : ..... 10

3-Typologie du contrôle : ..... 11

3-1- Contrôle stratégique : ..... 11

3-2- Contrôle de gestion : ..... 11

3-3- Contrôle opérationnel : ..... 11

4- Les objectifs du contrôle de gestion : ..... 12

5- Le positionnement du contrôle de gestion : ..... 13

6- Missions et rôles du contrôle de gestion : ..... 14

6-1- Les missions du contrôle de gestion : ..... 14

6-2- Les rôles du contrôle de gestion : ..... 14

6-2-1- Le rôle du contrôleur de gestion : ..... 15

6-2-2- Les qualités du contrôleur de gestion : ..... 16

6-2-3- Les Missions du contrôleur de gestion : ..... 16

7-Les processus du contrôle de gestion.....17

7-1- Les phases de processus du contrôle de gestion : ..... 17

7-2- Le plan de processus du contrôle de gestion : ..... 18

8- les limites du contrôle de gestion : ..... 19

Section 02 : les outils et méthodes de contrôle de gestion : ..... 20

1-La comptabilité générale : ..... 20

1-1- Définition de la comptabilité générale : ..... 20

1-2- Les objectifs de la comptabilité générale : ..... 21

1-3- Les insuffisances de la comptabilité générale : ..... 21

2- La comptabilité de gestion : .....	22
2-1- Définition de la comptabilité de gestion : .....	22
2-2- Les objectifs de comptabilité de gestion : .....	22
3- Le tableau de bord et le reporting : .....	23
3-1- Le tableau de bord : .....	23
3-1-1- Définition du tableau de bord : .....	23
3-1-2- Les types de tableaux de bord : .....	23
3-1-3- Le rôle des tableaux de bord : .....	24
3-2- Le reporting : .....	25
3-3- La différence entre le tableau de bord et le reporting : .....	26
4- La gestion budgétaire : .....	26
4-1- Définition de la gestion budgétaire : .....	26
4-2- Principes de base de la gestion budgétaire : .....	27
5- Le système d'information : .....	28
5-1- La notion de l'information : .....	28
5-2- Notion du système d'information : .....	28
5-3- Rôle du système d'information : .....	28
5-4- Finalités d'un système d'information : .....	29
Conclusion chapitre 1 : .....	30

## **Chapitre 2 : Comptabilité de gestion comme outil de contrôle de gestion**

Introduction : .....	31
Section 01 : Généralité sur la comptabilité de gestion : .....	31
1- Historique de la comptabilité de gestion .....	31
a- Apparition : .....	31
b- Evolution : .....	31
2- Définition de la comptabilité de gestion : .....	31
2-1- Définition de la comptabilité générale .....	32
2-2- Relation entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion .....	32
2-3- Passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion .....	34
3- Caractéristiques et objectifs de la comptabilité de gestion : .....	36
3-1- Caractéristiques de la comptabilité de gestion : .....	36
3-2- Objectifs de la comptabilité de gestion : .....	36
4- Les rôles de la comptabilité de gestion : .....	37
Section 2 : système de calcul des coûts .....	37
1- La méthode des coûts complets .....	37
1-1- Définitions des coûts complets .....	37
1-2- Principes des coûts complets .....	38
1-3- La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse .....	38
1-3-1- Définition de la méthode .....	38

1-3-2- Principe de la méthode et notion des centres d'analyse .....	39
1-3-3- Traitement des charges indirectes.....	39
1-3-4- La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes :.....	41
1-3-5- Avantages et limites de la méthode :.....	42
<b>Les avantages de la méthode : .....</b>	<b>42</b>
<b>Les limites de la méthode : .....</b>	<b>43</b>
1-4- La méthode du coût standard (préétabli) .....	43
1-4-1- Définition de la méthode .....	43
1-4-2- Principes de la méthode :.....	44
1-4-3- calcul analyse des écarts :.....	44
<b>A-La détermination de l'écart global.....</b>	<b>45</b>
<b>B-L'analyse des écarts : .....</b>	<b>45</b>
1-4-4- Avantages et limites de la méthode :.....	47
<b>Les avantages de la méthode : .....</b>	<b>47</b>
<b>Les limites de la méthode : .....</b>	<b>47</b>
1-5- La méthode à base d'activité (méthode ABC) :.....	47
1-5-1- Définition de la méthode ABC : .....	47
1-5-2- Les étapes de la méthode ABC :.....	48
<b>Le traitement des charges.....</b>	<b>49</b>
<b>Maitrise des couts.....</b>	<b>50</b>
1-5-3- La mise en œuvre d'une comptabilité par activités (méthode ABC) : .....	51
1-5-4- Les missions de la méthode ABC :.....	52
1-5-5- Les avantages et limites de la méthode : .....	52
<b>Les avantages de la méthode : .....</b>	<b>52</b>
<b>Les limites de la méthode : .....</b>	<b>52</b>
1-6- La méthode du coût cible (Target costing) : .....	52
1-6-1- Définition de la méthode : .....	52
1-6-2- Mise en œuvre d'une démarche de détermination d'un coût cible :.....	53
2- Le système de calcul des coûts partiels :.....	53
2-1- Définitions des coûts partiels.....	53
2-2- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes : .....	54
2-2-1- Définition de la méthode : .....	54
2-2-2- Principe de la méthode : .....	54
2-2-3- La démarche de la méthode :.....	54
2-2-4- Avantages et limites de la méthode.....	55
<b>Avantage : .....</b>	<b>55</b>

<b>Limite :</b> .....	<b>55</b>
2-3-La méthode des coûts variables ou direct costing, et la méthode des coûts spécifiques ou direct costing évolué : .....	55
2-3-1-La méthode du coût variable simple (direct costing) : .....	56
<b>A-Définition de la méthode :</b> .....	<b>56</b>
<b>B- Principe de la méthode :</b> .....	<b>56</b>
<b>C- Mise en œuvre de la méthode :</b> .....	<b>56</b>
<b>D-Notion se seuil de rentabilité :</b> .....	<b>57</b>
<b>E-Avantages et limites de la méthode :</b> .....	<b>59</b>
<b>Avantage :</b> .....	<b>59</b>
<b>Limite :</b> .....	<b>59</b>
2-3-2-La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué : .....	59
<b>A- définition de la méthode :</b> .....	<b>60</b>
<b>B-Principe de la méthode des coûts spécifiques :</b> .....	<b>60</b>
<b>C- Mise en œuvre de la méthode :</b> .....	<b>60</b>
<b>D-avantages et limites de la méthode :</b> .....	<b>61</b>
<b>Avantage :</b> .....	<b>61</b>
<b>Limite.....</b>	<b>61</b>
2-4-La méthode du coût marginal : .....	61
2-4-1- Définition de la méthode : .....	61
2-4-2- Principe de la méthode : .....	62
2-4-3- Mise en œuvre de la méthode : .....	62
2-4-4- Avantages et limites de la méthode : .....	62
<b>Avantage .....</b>	<b>62</b>
<b>Limites .....</b>	<b>63</b>
Conclusion.....	64
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>65</b>

## **Résumé :**

Le contrôle de gestion est un système de pilotage mise en œuvre dans une société, avec pour objectif d'optimiser les performances des services, et d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus.

Pour exercer ses missions, le contrôleur de gestion dispose de nombreux outils tels que la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire, le tableau de bord, et le reporting. La comptabilité de gestion est un mode de traitement des données fournissant les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans les prises de décisions. L'analyse des coûts se fait par plusieurs méthode : La méthode des coûts complets (méthode des coûts variables, méthode des coûts directs, méthode des coûts standards, la méthode ABC), et la méthode des coûts partiels (La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes).

Enfin la comptabilité de gestions est une comptabilité des coûts qui grâce à ses méthode peut être considérer comme un outil de prise de décisions.

## **Summary :**

The management control is steering system implemented in a company, with the objective of optimizing the performance of services, and to improve the ratio between the means used and the results obtained.

To carry out its missions, the management control has many tools such as: management accounting, budget management, dashboard, and reporting. Management accountings a data processing method that provides the information needed to make informed decisions by analyzing the costs that play an important role in decision-making. The constantly sis is done by several methods: The full cost method (variable cost method, direct cost method, standard cost method, ABC method). and the partial cost method (the rational allocation method for fixed costs).

Finally, management accounting is a cost accounting that, thanks to these methods, can be considered as a decision-making tool.

## **ملخص :**

التحكم الإداري هو نظام إدارة يتم تنفيذه في الشركة، بهدف تحسين أداء الخدمات، وتحسين العلاقة بين الموارد المعنية والنتائج التي تم الحصول عليها.

لتنفيذ مهامها، التحكم في الإدارة لديها العديد من الأدوات مثل: المحاسبة الإدارية ، وإدارة الميزانية ، لوحة القيادة ، وإعداد التقارير. المحاسبة الإدارية هي طريقة لمعالجة البيانات توفر العناصر التي تسترشد بها عملية صنع القرار من خلال تحليل التكاليف التي تلعب دورا مهما في صنع القرار. يتم تحليل التكلفة بعدة طرق : طريقة التكلفة الكاملة (طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكلفة المباشرة، طريقة التكلفة القياسية، طريقة (ABC)، وطريقة التكلفة الجزئية (طريقة التخصيص العقلاني للرسوم الثابت)

أخيرا، المحاسبة الإدارية هي محاسبة التكاليف التي ، بفضل هذه الأساليب ، يمكن اعتبارها أداة لصنع القرار.