Module : Contrôle de gestion : CAE

Chapitre préliminaire : Les principes de bases de la comptabilité

I- Définition et objectifs de la comptabilité analytique :

1- Qu'est-ce-que la comptabilité analytique ?

La comptabilité analytique, longtemps considérée comme l'instrument principal du contrôle de gestion – pour ne pas dire confondue avec ce dernier – a vu ses frontières s'étendre et ses objectifs s'élargir : elle s'inscrit à présent dans un domaine plus large, que l'on appelle « comptabilité de gestion ».

La comptabilité de gestion est une partie du système d'information de gestion de l'entreprise, dont le rôle premier est d'aider les responsables et les opérationnels dans la définition d'objectifs pertinents et à les atteindre. A cette fin, elle tente de modéliser le fonctionnement de l'entreprise en recherchant notamment les liens existant entre ses ressources économiques et les finalités pour lesquelles celles-ci sont réunies et consommées.

Cette définition peut sembler complexe à saisir, mais il faut comprendre que l'entreprise est un système composé de ressources (hommes, argent, immobilisations…) mises au service, par exemple, de la production et e la vente d'un bien. Mettre en relation les ressources et les finalités signifie que l'on tente de comprendre comment les ressources sont utilisées pour arriver à fabriquer un produit, par exemple.

Nous pourrons ainsi, par exemple, représenter, le processus de transformation de la matière en produit fini, de façon suivant : les matières premières arrivent dans un hangar où elles sont stockées ; ensuite, elles sont transformées dans un atelier ; puis, elles, elles sont conditionnées (emballées) dans un autre ; enfin, elles sont livrées. A chaque étape, vont intervenir des hommes, des machines… qui vont constituer les ressources consommées.

La comptabilité analytique est une des techniques que met en œuvre la comptabilité de gestion. Elle s'intéresse principalement au calcul de coût et à son contrôle par le biais de calcul d'écarts.

Une entreprise vend un produit au prix de 10 dirhams : pour savoir si son produit est rentable, il est nécessaire que ce prix couvre au moins la consommation des ressources (machines, personnel, matières premières) mises en œuvre pour le fabriquer

et le vendre. Ces ressources doivent être évaluées à travers un calcul. Le coût est le résultat de ce calcul.

2- Domaine de la comptabilité analytique :

La figure suivante, donne une représentation globale des relations existant entre les disciplines de la Finance, de la comptabilité financière, des théories de la firme, du contrôle de gestion enfin, dont la comptabilité de gestion est un des principaux outils.

Sur ce schéma, on peut constater que la comptabilité analytique comprend le calcul de coût et d'écarts.

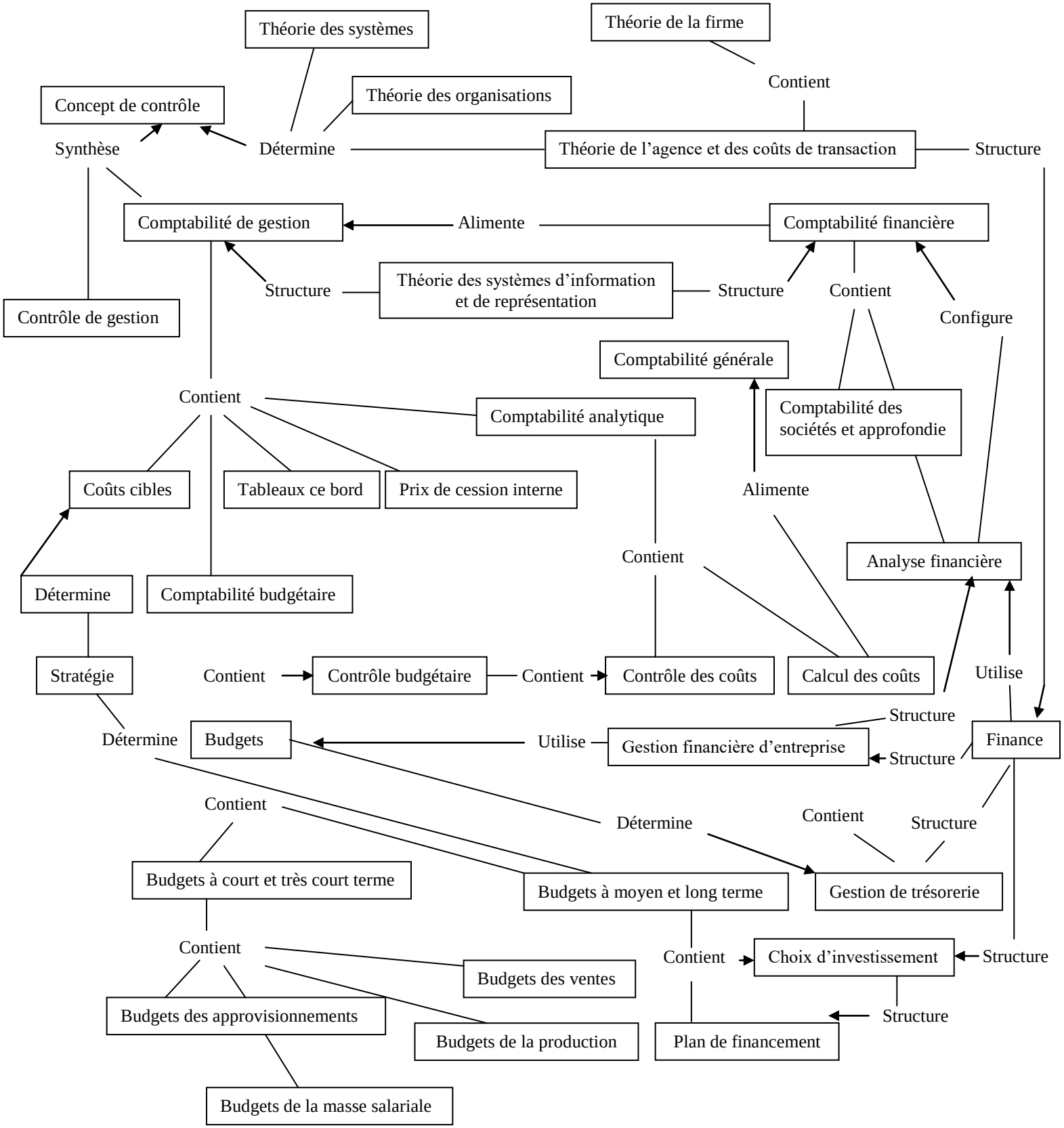
Elle constitue une base et un complément à la fois, pour la comptabilité budgétaire. Elle est également utile à la comptabilité financière, à laquelle elle fournit notamment des indications de calcul de la valeur des stocks et des immobilisations.

Nous noterons que la comptabilité financière est décrite comme un ensemble constitué de la comptabilité générale et des sociétés et de l'analyse financière.

Nous noterons également que le contrôle de gestion est assis sur deux domaines dont il représente la synthèse : celui de la technique (la comptabilité de gestion) et celui du contrôle (vu à travers les différentes approches théoriques de l'entreprise et des ressources humaines).

Le système de contrôle doit les aider à accomplir leurs tâches, tout en les amenant à collaborer au mieux à la réalisation des objectifs de l'entreprise. De même, lorsque l'on évoque la relativité des outils, cela signifie par exemple, qu'un coût ne doit pas être considéré comme une vérité absolue. En effet, comme nous le verrons par la suite, il y a de multiples façons de calculer un coût et il est souvent bien difficile de dire quel est celui qui est le plus pertinent. Les utilisateurs de coûts dans l'entreprise doivent être conscients de cette relativité.

Figure : Le domaine du contrôle de gestion et la place de la comptabilité analytique


Théorie des systèmes
Théorie de la firme
Contient
Concept de contrôle
Théorie des organisations
Synthèse
Détermine
Théorie de l'agence et des coûts de transaction
Structure
Comptabilité de gestion
Alimente
Comptabilité financière
Structure
Théorie des systèmes d'information et de représentation
Structure
Contient
Configure
Contrôle de gestion
Comptabilité générale
Contient
Comptabilité analytique
Comptabilité des sociétés et approfondie
Coûts cibles
Tableaux ce bord
Prix de cession interne
Alimente
Contient
Analyse financière
Détermine
Comptabilité budgétaire
Stratégie
Contient
Contrôle budgétaire
Contient
Contrôle des coûts
Calcul des coûts
Utilise
Structure
Détermine
Budgets
Utilise
Gestion financière d'entreprise
Structure
Finance
Contient
Détermine
Contient
Structure
Budgets à court et très court terme
Budgets à moyen et long terme
Gestion de trésorerie
Contient
Contient
Choix d'investissement
Structure
Budgets des ventes
Budgets des approvisionnements
Structure
Budgets de la production
Plan de financement
Budgets de la masse salariale

3- Objectifs et rôles de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique s'inscrit dans les objectifs généraux de la comptabilité de gestion. Ses fonctions peuvent être décrites, par comparaison avec celles de la comptabilité générale.

L'objectif principal de la comptabilité de gestion est de services au pilotage de l'entreprise. Par là même, les sous-objectifs de la comptabilité de gestion sont déterminés par le processus de contrôle de gestion et peuvent se résumer sous la forme de la figure suivante :

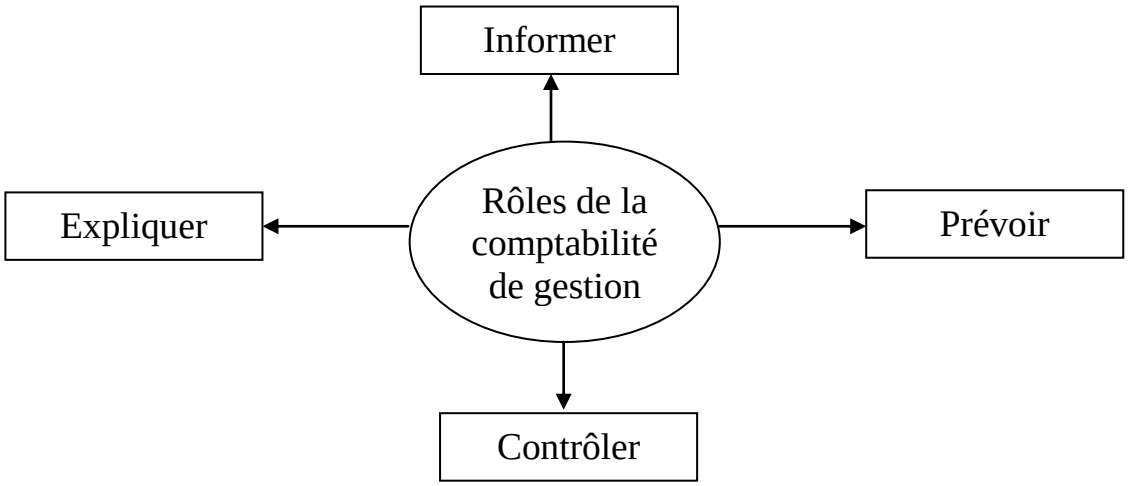


Figure : La comptabilité de gestion au cœur du cercle vertueux du contrôle

- Informer

L'un des tous premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise, afin d'en estimer la rentabilité. Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsables. Elle permet également de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, tels que la valeur des stocks ou de la production immobilisée au bilan dont a besoin la comptabilité financière.

- Prévoir

La prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise. Elle se fonde en particulier sur l'établissement de budgets et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle des produits ou services offerts par l'entreprise. La comptabilité de gestion doit également permettre l'anticipation des conséquences sur les coûts que peuvent avoir des choix de conception d'un produit et aider ainsi les dirigeants dans la prise de décision.

- Contrôler

La notion de contrôle est retenue au sens strict du terme. Il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par comparaison avec les prévisions. Les écarts constatés entraîneront, si besoin est, une révision des prévisions, une modification des modes de calculs ou une inflexion des objectifs définis.

- Expliquer

Une fonction importante, au-delà du contrôle formel, est d'expliquer sur le fond les écarts constatés entre des prévisions et les réalisations, pourquoi tel ou tel produit n'est pas rentable ou quelles sont les causes d'échec ou de réussite d'un projet … ce travail fait essentiellement appel aux capacités d'interprétation, de raisonnement et à l'expérience du contrôleur. Il est inhérent au processus de contrôle.

Ces différents objectifs de la comptabilité de gestion sont applicables à tous les niveaux de l'entreprise, mais se réalisent à travers des outils adaptés à la dimension et/ou au rôle assigné à chacun.

II- La comptabilité générale, la comptabilité analytique et le contrôle de gestion : des approches différentes mais complémentaires

1- La comptabilité analytique et la comptabilité financière :

De manière générale, la comptabilité générale est considérée comme un instrument conçu à l'attention des partenaires de l'entreprise. Il s'agit d'un moyen de communication, fournissant aux parties intéressées (les actionnaires et dirigeants, mais aussi les salariés, les banquiers, clients et fournisseurs…) des informations sur le patrimoine et les performances de l'entreprise.

A l'inverse, la comptabilité de gestion est un outil essentiellement destiné à usage interne, dont l'objet est d'aider à la gestion de l'entreprise.

Opposant les caractéristiques propres à chaque système, le tableau ci-dessous résume les différences pouvant exister entre chaque outil :

- Produit des données à l'attention d'utilisateurs externes. - Est requise par la loi. - Est normalisée (c'est-à-dire qu'elle est soumise à des règles précises d'élaboration et de présentation) - Doit générer des données précises et actuelles. - Met l'accent sur le passé. - Considère l'entreprise dans sa globalité sur le plan de la gestion. - A l'origine, s'est édifiée par elle-même (sur des bases économiques et juridiques) - Est un outil de preuve et de contrôle des dirigeants.	- Produit des données à l'attention d'utilisateurs internes. - N'est pas requise par la loi. - Est très peu normalisée. Elle est adaptable et contingente dans ses techniques. - Met l'accent sur la pertinence et la fiabilité des données. - Est essentiellement tournée vers le futur. - Se focalise sur des parties de l'entreprise. - En dehors des techniques de calculs de coûts fondés sur l'analyse et la pratique des entreprises, elle est essentiellement issue d'autres disciplines comme la statistique ou la recherche opérationnelle. - N'est pas une fin en soi, mais un moyen.

Tableau : comparaison des caractéristiques de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion

La comptabilité générale a pour vocation d'enregistrer les opérations des entreprises et des organisations en général avec leur environnement, afin de déterminer périodiquement leur situation patrimoniale et financière, ainsi que leur performance globale.

La comptabilité et des tiers. Elle est étroitement réglementée dans la plupart des pays.

Il faut cependant remarquer que les deux comptabilités ne s'opposent pas dans la réalité : la comptabilité générale est ainsi, la principale source d'information système comptables, notamment anglo-saxons, intègrent par ailleurs, des éléments de coûts dans leurs états financiers (présentation dite « fonctionnelle », par opposition à la présentation française, dire « par nature »).

2- La comptabilité analytique et le contrôle de gestion :

Comme précité, la comptabilité analytique d'exploitation est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation des données globales qui conduit à prendre des mesures de détail. Elles ne s'entrent pas au général, par exemple au calcul du résultat de l'entreprise, elle vise à résoudre des problèmes de gestion plus fins, de manière à orienter la direction générale dans ses précises des décisions.

En effet, il convient de bien distinguer entre la notion de centre de responsabilité, qui relève du contrôle de gestion et implique certaines conséquences dans l'organisation des prises de décision.

Et la notion de centre d'analyse, qui est une notion de comptabilité analytique et désigne un compartiment comptable permettant regroupement puis l'imputation de changes indirectes.

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

D'une part :

- de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise.
- de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

D'autre part :

- d'établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple).
- d'en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple).

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions des responsables des entreprises. Par la connaissance des coûts et des résultats, elle permet le contrôle de la connaissance des coûts et des résultats, elle permet le contrôle de la rentabilité (dans les entreprises, la rentabilité est la production de bénéfice).

Au-delà de ces objectifs, la comptabilité analytique peut servir à d'autres usages en relation avec d'autres domaines de la gestion de l'entreprise.

- La gestion financière : A ce niveau on peut s'aider des outils de la comptabilité analytique pour établir certaines documents de gestion financière tels que le tableau fde financement, tableau pluriannuel… surtout pour le volet évaluation des immobilisations et plus précisément la valeur d'acquisition de celles-ci, en effet, la règle est que les immobilisations achetées doivent être évaluées à leur coûts d'achat et les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même (promotion immobilisées) à leur coût de production.

- Le choix d'investissement : A ce niveau les questions relatives : A la nature de ces investissements.

A leur mode de financement peuvent être résolues en partie en utilisant les données de la comptabilité analytique surtout le côté prévisionnel pour établir un certain nombre d'indicateurs nécessaires pour la prise de décision.

- La gestion prévisionnelle de trésorerie : Dans ce domaine particulier de gestion, la comptabilité analytique peut être d'une grande unité pour l'établissement et la prévision des budgets de trésorerie (coûts de production prévisionnels).