

La comptabilité analytique, entant qu'outil de gestion et de développement économique de l'entreprise

Analytic accounting, as a business management and economic Development tool

ZAMOURI LEILA

PROFESSEUR à la FSJESJ

LAGRESS - FSJESJ, Université Chouaib Doukkali- El jadida, Maroc

zamouri_leila@yahoo.fr

Date de soumission : 29/09/2019

Date d'acceptation : 31/12/2022

Pour citer cet article :

ZAMOURI L. (2022) La comptabilité analytique, entant qu'outil de gestion et de développement économique de l'entreprise », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 6 : numéro 4» pp : 170 - 185

Résumé :

Il n'est pas à démontrer le rôle de l'information comptable dans l'entreprise. Bien que la comptabilité générale constitue un outil de gestion efficace, mais ses informations sont destinées à l'extérieur de l'entreprise et de ce fait, elle ne peut renseigner les décideurs sur les conditions internes de l'entreprise, en vue de prendre des décisions efficaces et efficientes. C'est là qu'intervient le rôle important de la comptabilité analytique, entant qu'outil de gestion orienté vers l'intérieur et l'avenir de l'entreprise et de ce fait, peut être considéré comme outil nécessaire et complémentaire, à la bonne gestion et d'aide à la prise de décision et au développement économique durable de l'entreprise.

L'objectif de cet article est de préciser l'importance de la comptabilité analytique entant qu'outil de gestion et de prise de bonnes décisions dans l'entreprise, et de préciser également son impact sur la performance et le développement économique de l'entreprise.

Mots clés : « information comptable », « *comptabilité analytique* », « *outil de gestion*, prise de décision », « développement économique durable de l'entreprise ».

Abstract:

It is not necessary to demonstrate the role of accounting information in the company. Although general accounting is an effective management tool, but its information is intended outside the company and therefore cannot inform decision-makers about the internal conditions of the company, in order to take effective and efficient decisions. This is where the important role of analytical accounting comes into play, as an inward-looking management tool and the future of the company and, as a result, can be seen as a necessary and complementary tool, to good management and assistance to the decision-making and sustainable economic development of the company.

The objective of this article is to clarify the importance of cost accounting as a tool for management and good decision-making in the company, and also to specify its impact on the performance and economic development of the company.

Keywords: « accountig information », « Analytical accounting », « management tool » , « decision making », « sustainable economic development of the company ».

Introduction :

Si les origines de la comptabilité générale peuvent remontées au moyen âge, la comptabilité analytique de gestion est d'apparition récente, elle date généralement des années 1820- 1830. Aux états unis, la comptabilité industrielle a été conçue comme un outil de gestion et de pilotage des entreprises dans le cadre de l'OST lancée par F.Taylor. Appelée au départ comptabilité industrielle ou comptabilité de coût, elle est devenue la comptabilité de gestion. L'idée de comptabilité de gestion s'est développée au cours des dernière années, avec l'extension de nouvelles méthodes de calcul des coûts, telles que la méthode ABC et la méthode coût objectif.

Il n'est pas à démontrer le rôle de l'information comptable dans l'entreprise. Bien que la comptabilité générale constitue un outil de gestion efficace, mais ses informations sont destinées à l'extérieur de l'entreprise et de ce fait, elle ne peut renseigner les décideurs sur les conditions internes de l'entreprise, en vue de prendre des décisions efficaces et efficientes. C'est là qu'intervient le rôle important de la comptabilité analytique, entant qu'outil de gestion orienté vers l'intérieur et l'avenir de l'entreprise et de ce fait, peut être considéré comme outil nécessaire et complémentaire, à la bonne gestion et d'aide à la prise de décision et au développement économique durable de l'entreprise. Nous essayons de répondre dans cet article à deux questions principales :

- 1- Quelle est l'importance de la comptabilité analytique de gestion dans l'entreprise ?
- 2- Quel est l'impact de la comptabilité analytique et précisément la comptabilité par activité sur la performance et le développement économique de l'entreprise ?

Les hypothèses de notre recherche sont les suivantes :

H1 : la comptabilité analytique présente une grande importance pour l'entreprise, entant qu'outil de gestion et de prise de bonnes décisions.

H2 : la comptabilité analytique et précisément la comptabilité par activité a un impact positif sur la performante et le développement économique de l'entreprise.

Nous allons préciser dans un premier point de cet article l'importance de la comptabilité analytique de gestion pour toute entreprise, quelque soit son activité et quel que soit sa taille. Aussi dans un deuxième point nous allons essayer de préciser l'impact de la comptabilité analytique de gestion sur la performance et le développement économique de l'entreprise.

1. L'importance de la comptabilité analytique dans l'entreprise.

1.1 Précision du concept comptabilité analytique.

Plusieurs définitions ont été avancées pour préciser le concept de comptabilité analytique

L. Dubrulle et D. Jourdain¹(2013) définissent la comptabilité analytique 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 décisions.

Pour B . F. grandguillot (2002), la comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision.

Nous définissons donc, la comptabilité analytique, comme un système d'informations internes, destinée à quantifier les flux internes, de nature à jouer son rôle d'outil de gestion, de contrôle, de pilotage, et d'aide à la prise de bonnes décisions, pour le développement économique durable de l'entreprise, et donc à sa pérennité.

Ces définitions avancées par les deux auteurs : L. Dubrulle et D. Jourdain et B.F. grandguillot et par nous même confirme l'hypothèse H1, tout en mettant l'accent sur l'importance de la comptabilité analytique entant qu'outil de gestion, de prise de bonnes décisions et de développement économique de l'entreprise.

1.2 Les principaux objectifs de la comptabilité analytique.

Bien que la comptabilité générale et la comptabilité analytique utilisent les mêmes matériaux, elles visent des objectifs différents. La comptabilité générale considère l'entreprise dans son ensemble, et décrit ses relations avec son environnement externe sans prendre en considération les flux internes. La comptabilité générale satisfait à des objectifs d'ordre, économiques, financiers, juridiques, et fiscal soumises à des contraintes administratives de la fiscalité.

Alors que la comptabilité analytique, entant **qu'outil de gestion** permet au terme du plan comptable marocain :

- De saisir les coûts à tous les stades de l'activité de l'entreprise et permet donc de calculer le coût par produit, par fonction et par responsabilité.

¹ . Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Roger Servan, « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, 6ème édition, 2013.

La comptabilité analytique permet aussi :

- De calculer des coûts de revient de chaque marchandise et produit que l'entreprise a acheté, fabriqué et vendu, ce qui lui permet de fixer le niveau de la rentabilité des produits.
 - De connaître les coûts et les résultats des différents produits, activités, et fonctions de l'entreprise,
- D'évaluer certains éléments du bilan de l'entreprise.
 - D'analyser les résultats après calcul des coûts des biens et services et leur comparaison au prix de vente.
- De contrôler les opérations techniques d'achats, de fabrication, et de vente.
- De réaliser la comparaison des analyses respectives pour plusieurs produits, ce qui aide à orienter l'activité, donc chercher l'investissement le plus rentable. La comptabilité analytique fournit les informations de base de nature à éclairer les prises de décisions.

Dans le cadre de la gestion budgétaire, la comptabilité analytique permet d'une part, de disposer des bases de prévisions des charges et des produits indispensables à la réalisation du contrôle ultérieur de l'activité de l'entreprise et d'autre part, de constater les réalisations, les comparer aux prévisions, dégager et expliquer les écarts significatifs qui en résultent, ce qui permet un contrôle des coûts et des budgets, ce qui confirme les deux hypothèses de recherches H1 +H2.

La comptabilité analytique délimite les responsabilités par activité et par centre d'activité. Elle peut servir à d'autres domaines de la gestion de l'entreprise : la gestion financière ; le choix d'investissement le plus rentable et la gestion prévisionnelle de la trésorerie.

La Comptabilité Analytique est un outil de base du contrôle de gestion, qui ne se limite pas au contrôle budgétaire mais s'étend à l'ensemble de la gestion dans l'entreprise d'où l'importance considérable de la comptabilité analytique et la confirmation des hypothèse H1 et H2.

1.3 - les principales caractéristiques de la comptabilité analytique.

Comme tout système d'information, la Comptabilité analytique présente un certain nombre de caractéristiques qui sont précisées dans le Tableau comparatif de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique et qui montre l'importance de la comptabilité analytique entant qu'outil de gestion interne destinée à tous les responsables de l'entreprise et aussi comme outil de gestion complémentaire à la comptabilité générale.

Tableau N°1 : Comparaison de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique

Éléments de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au niveau de la loi	Obligatoire ²	Facultative ³
Vision de l'entreprise	Globale ⁴	Détaillée ⁵
Horizon	Passé	Présent et future
Nature des flux	Externe	Interne
Document de base	Externe ⁶	Externe et interne ⁷
Classement des charges	Par nature ⁸	Par destination ⁹
objectifs	Financiers	Economiques
Règles	Imposées/ rigides et normatives	Simplees et évolutives
Périodicité	annuelle	Semestrielle ou trimestrielle ou mensuelle
Utilisateurs	Tiers et la direction	Tous les responsables
Nature des informations	Précises et certifiés	Rapides et pertinentes
Résultats	annuelle	détaillés

Source : Par l'auteur

Les caractéristiques de la comptabilité analytique présentées dans le tableau ci-dessus précisent l'importance de la comptabilité analytique (CA) et sa contribution au développement économique durable de l'entreprise quelque soit sa taille et son activité, d'où la confirmation des deux hypothèses de recherches H1 + H2. A signaler aussi que plusieurs avantages de la comptabilité analytique sont identifiés par l'étude comparatif de ces deux outils gestion.

La comptabilité analytique répond surtout aux attentes et exigences du dirigeant. Pour lui faciliter la prise de décision, elle doit lui fournir les informations nécessaires rapidement même

² . La comptabilité générale est fiscalement **obligatoire** pour déterminer l'assiette fiscale. C'est donc une comptabilité légale codifiée et formalisée, destinée aux actionnaires et aux tiers (Etat, banques, fournisseurs, etc.)

³ . La comptabilité analytiques est **facultative** non codifiée et destinée à l'interne pour la direction générale, les responsables des différentes fonctions et les contrôleurs de gestion. De ce fait, elle doit être organisée suivant des critères, des méthodes, des procédures et des besoins propres à l'entreprise.

⁴ . La comptabilité générale à une **vision globale** de l'activité de l'entreprise. L'élaboration de documents de synthèse vise à vérifier certain nombre d'équilibres généraux en vue d'un diagnostic financier global (résultat d'exploitation de l'entreprise).

⁵ . La comptabilité analytique a une **vision détaillée** de l'activité de l'entreprise (par produits, par branche ou par secteur d'activité). Les coûts et les résultats analytiques sont gérés et contrôler à travers ces différentes composantes de l'entreprise.

⁶ . En comptabilité générale, la fréquence de production de **documents externes** et de calcul des résultats est généralement **annuelle**.

⁷ . En comptabilité analytique, la fréquence de production **des documents internes + externes** et de calcul d résultat est souvent **mensuelle**.

⁸ . En comptabilité générale les charges sont classées « **par nature** », c'est à dire selon la liste des partenaires extérieurs à la firme (fournisseurs de matière première, banque, prestataires de services, fisc, etc.),

⁹ . En comptabilité analytique les charges sont reclassées et ventilées **par destination** : il ne s'agit plus de savoir si telle charge correspond à une facture payée à tel tiers, mais de déterminer quelle part de cette charge peut être attribuée à tel produit ou à telle activité, à tel sous-ensemble de l'entreprise (usine, atelier, machine, poste de travail).

si elles sont approximatives. La comptabilité analytique est évolutive et s'adapte à chaque structure, processus, modes de production... Les règles et méthodes de la comptabilité analytique ne sont pas énoncées dans le plan comptable général.

La mise en place de la CA suppose également que l'entreprise soit structurée et bien organisée pour pouvoir construire un système d'information adapté exactement à sa structure organique et aux particularités de ses activités. De même, la mise en œuvre de (CA) coûte cher à l'entreprise et nécessite de nombreuses énergies, implique des saisies spécifiques, donne lieu à tous les niveaux à manipulation de très nombreux documents, imprimés et fiches etc.

2. L'impact de la comptabilité analytique sur la performance et le développement économique durable de l'entreprise

2.1. Les études montrant l'impact positif de la comptabilité par activité :

Plusieurs études ont montré l'impact positif de la comptabilité analytique et précisément la comptabilité par activité sur la performance et le développement économique durable de l'entreprise pour la période 2000-2008¹⁰.

Premièrement l'étude de Zéghal et al. (2000)¹¹, qui a été menée à partir d'un échantillon de 571 entreprises. L'objectif de cette étude étant de mesurer les effets de l'adoption des innovations managériales telles que : le juste-à-temps, la gestion de la qualité et la comptabilité par activité (CA) sur la performance et développement économique des entreprises nord-américaines. Le résultat obtenu est que les entreprises qui ont adopté la comptabilité par activité (CA) ont réussi à accroître de façon significative la valeur économique ajoutée après cette adoption.

Deuxièmement, l'étude de Kennedy *et al.* (2001)¹² qui a été menée à partir d'un échantillon de 853 entreprises anglaises. L'objectif de cette étude est d'étudier la relation entre implantation de la comptabilité par activité et la création de valeur pour les actionnaires. Le résultat obtenu c'est que les entreprises qui ont adopté la comptabilité par activité ont enregistré une augmentation rapide de la valeur de leurs actions en comparaison avec les entreprises qui ne l'ont pas implanté.

¹⁰ . (*) entre parenthèses figure le nombre de questionnaires reçus et exploités dans les recherches citées

¹¹ . indicateur de performance retenu: Valeur économique ajoutée (VEA)

¹² . indicateur de performance retenu: Holding Period Returns (HPR), cumulative Abnormal Returns (CAR)

Troisièmement l'étude de Cagwin et al. (2002) qui a été réalisée à partir d'un échantillon de 990 opérationnels membres de l'institut des auditeurs internes. L'objectif de cette étude est d'étudier la relation entre l'utilisation de la CA et l'amélioration de la performance financière de l'entreprise. Le résultat obtenu c'est que l'adoption de la Comptabilité par activité a un impact positif sur le ROI¹³ dans les entreprises ayant des caractéristiques spécifiques (importance de la structure des coûts, la complexité, la diversité, etc.).

Quatrièmement, l'étude de Ittner *et al.* (2002)¹⁴ qui a été réalisée à partir d'un échantillon de 25 361 entreprises. L'objectif de l'étude est d'évaluer l'association entre la comptabilité par activité et la performance opérationnelle et financière des entreprises. Le résultat de l'étude montre que la CA a un effet indirect et significatif sur les coûts de production par le biais de l'amélioration de la qualité et de la durée du cycle de production.

Cinquièmement, l'étude de Bergeron et al. (2006)¹⁵ dont l'objectif est de vérifier l'applicabilité de la Comptabilité par activité pour les PME industrielles québécoises à travers l'examen de son impact sur la performance à partir d'un échantillon de 800 PME québécoises industrielles (34). Le résultat obtenu c'est une relation positive entre l'utilisation des informations sur les coûts et la performance et de développement économique durable de l'entreprise.

Sixièmement, l'étude de Banker, R. D. et al (2008)¹⁶ dont l'objectif est d'évaluer l'impact de la comptabilité par activité sur l'adoption des nouvelles pratiques de production et les performances industrielles (plant performance). À partir d'un échantillon de 27 000 opérationnels et contrôleurs de gestion d'entreprises américaines (1 250). Le résultat de la recherche précise une relation entre la comptabilité par activité et la performance industrielle. Ces études confirment les hypothèses H1+H2 précisant l'impact positif de la comptabilité analytique et précisément la comptabilité par activité sur la performance et le développement économique durable des entreprises objet de l'étude.

2.2. La comptabilité analytique, entant que système d'informations internes

¹³ Indicateur de performance : Return On investment (ROI)

¹⁴ indicateur de performance retenu: Rendement Economique, (Return on net plant assets : ROA), qualité des produits, durée du cycle de production, variation des coûts

¹⁵ . indicateur de performance retenu : Qualité des produits, délai de production et de livraison, variation des coûts de production

¹⁶ . . indicateur de performance retenu : Qualité des produits, durée du cycle de production, variation du coût de production unitaire

La comptabilité analytique, entant que système d'informations internes vient compléter la comptabilité générale et palier ces lacunes, notamment au niveau de la prise de décision. Parce qu'elle s'adresse aux gestionnaires, acteurs internes de l'entreprise, elle peut être qualifiée d'une comptabilité interne. En effet, la comptabilité analytique est destinée à tous les responsables de l'entreprise, l'objectif est de mettre à leur disposition et à tous les niveaux de décisions, les informations internes dont ils ont besoin pour prendre les décisions qui leur incombent.

Bien que la comptabilité analytique n'est pas obligatoire, c'est-à-dire qu'elle est facultative¹⁷, elle est toujours sollicitée pour répondre aux attentes des décideurs, tout en répondant à certaines questions importantes:

Quelle est la situation actuelle de l'entreprise ? Et comment peut-on la développer et l'améliorer dans le futur ?

Le mode de production de l'information ne concerne pas seulement la comptabilité générale, mais nécessite l'utilisation d'autres techniques de gestion, comme la comptabilité analytique. L'entreprise a besoin d'informations internes, qui lui permettront de prendre des décisions en matière de gestion.

La comptabilité analytique, entant qu'outil de gestion est orientée d'abord vers l'intérieur et l'avenir de l'entreprise permet de répondre efficacement aux questions ci-dessus. En effet, la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. La comptabilité générale ne permet de calculer qu'un résultat global, enfin de l'année. Le problème se pose lorsque l'entreprise a plusieurs produits, dont certains peuvent être non rentables. Dans ce cas se pose la question suivante : **Comment peut-on identifier les produits ou activités non rentables ?**

La comptabilité analytique entant qu'outil de gestion, permet de réaliser une analyse plus détaillée en calculant les coûts et les résultats par produits ou par activité et par fonction ce qui permet d'identifier les produits ou activités rentables et non rentables pour prendre les bonnes décisions.

¹⁷. Selon le plan comptable marocain, titre V P : 20 ; la CA n'est pas obligatoire, chaque entreprise en fonction de ses besoins spécifiques internes exprimés par les responsables, organise sa CA. Dans ce sens le plan comptable marocain se limite à proposer aux entreprises un langage et un cadre général de CA. Sans aucune obligation.

A préciser aussi, que la CG constitue une base d'informations au système de comptabilité analytique (bilan, CPC). La comptabilité générale constitue donc le premier maillon au système d'information de la comptabilité analytique de gestion. Ce qui confirme qu'il y'a toujours une complémentarité entre ces deux systèmes d'informations externe et interne pour le développement économique durable de l'entreprise et donc à sa pérennité et durabilité¹⁸.

La comptabilité analytique est également un outil de gestion prévisionnel, facilitant à l'entreprise de prendre les bonnes décisions. Dans ce cadre la comptabilité analytique doit fournir les informations nécessaires dans le domaine des coûts préétablis¹⁹ (prévisionnels), de manière à mettre à la disposition des différents départements de l'entreprise un système de coûts préétablis qui permet l'établissement de budgets, de bilans et de comptes de résultat prévisionnels.

Après les calculs, l'entreprise constate les coûts et les résultats réels et les compare avec les coûts et résultats prévisionnels, et identifie les écarts qui en résulte. Par la suite, les responsables analysent ces écarts, et cherchent les causes de ces problèmes de manière que ces erreurs ne se produisent pas dans les prochaines activités. La comptabilité analytique est donc un outil de gestion et de management de la qualité et d'aide à la prise de bonnes décisions.

De même l'analyse des coûts est un mode de traitement de l'information, dont les objectifs essentiels sont les suivants²⁰ :

- De connaître les **coûts** des différentes fonctions de l'entreprise,
- **Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan** de l'entreprise (stocks).
- D'analyser les résultats après calcul des coûts des biens et services et leur comparaison au prix de vente.

Afin de remplir le rôle qui lui est assigné, la comptabilité analytique procède à l'analyse des coûts par différentes méthodes

Le calcul du coût complet des produits achetés, ou vendus est un élément d'information important pour piloter l'entreprise et contrôler sa gestion. Ce calcul pose le problème des charges à incorporer dans le calcul du coût complet. Les charges prises dans le calcul des coûts

¹⁸ . Les charges sont les valeurs financières que dépense l'entreprise pour bénéficier des services des tiers. Les charges sont classées par nature dans la comptabilité générale, et reclassées par destination par produit par activité dans la comptabilité analytique.

²⁰ . Jacques.Margerin, Gérard Ausset, « comptabilité Analytique », les éditions d'organisation, 1990

ne sont pas seulement des charges de la comptabilité générale, mais augmentées des charges supplétives, et diminuées des charges non incorporables et plus/ou moins les charges calculées. La comptabilité générale constitue une base d'informations (charges, produits, pièces justificatives etc) au système de la comptabilité analytique. Cependant, la comptabilité analytique revoit les données de la comptabilité générale, dans une optique purement économique. Dans ce sens les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements avant d'être intégrées dans les coûts. Ces retraitements consistent :

- A éliminer certaines charges (les charges non incorporables)²¹
- A modifier le montant de certaines charges (les charges abonnées, les charges étalées, les charges d'usage)²²
- A créer d'autres charges (les charges supplétives)²³

Charges incorporables de la comptabilité analytique = charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives + ou – charges calculées.

La méthode des coûts complets, permet le calcul des coûts d'achats, de production, de revient en s'appuyant particulièrement sur la distinction entre charges directes et charges indirectes. Pour la détermination des coûts en question, la méthode des coûts complets n'exclut aucun type de charges. Plusieurs critiques ont été adressées à la méthode des coûts complets. La plus importante c'est que Les variations du niveau d'activité d'une période d'analyse à l'autre ne sont pas prises en considération. Cette anomalie (la non prise de ces éléments dans le calcul des coûts) du fait que ces variations constituent l'un des paramètres fondamentaux de la réalité des entreprises. De même la méthode des coûts complets ne facilite pas les travaux prévisionnels, en particulier les simulations en matière d'activité ou de production.

²¹ . **Charges non incorporables** se sont des charges enregistrées en comptabilité générale, mais exclues du calcul des coûts en comptabilité analytique, car elles ne correspondent pas à des charges liées à l'activité ou l'exploitation normale de l'entreprise. Ce sont des charges anormales ou exceptionnelles ou relatives à des exercices antérieurs. Des charges n'ont pas le caractère de charges, c'est le cas des impôts sur le résultat. **Exemple : l'impôt sur les sociétés IS, L'IGR.**

²² . **Les charges calculées** sont des charges prises par la comptabilité analytique, pour un montant différent de celui de la comptabilité générale. Elles sont de trois types : 1- les charges abonnées, 2- les charges étalées, 3- les charges d'usage)

²³ . **Les charges supplétives** sont des charges qui ne figurent pas en comptabilité générale et qui sont introduites en comptabilité analytique pour des raisons d'ordre économiques et de gestion. Il s'agit essentiellement : 1 la rémunération des capitaux propres de l'entreprise, 2 - la rémunération théorique du travail du dirigeant.

Quant à la méthode de la comptabilité par activité²⁴, appelée la méthode ABC²⁵ (Activity Based Costing)²⁶ reste un **instrument d'analyse des coûts par activité** qui cherche à modéliser les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise. Cette méthode concerne les secteurs dans lesquels les coûts indirects sont importants. Il étudie le **pilotage des coûts par activité**. L'objectif de la méthode ABC est d'identifier les facteurs de coûts réels et les économies potentielles, identifier aussi les activités rentables et non rentables et enfin d'**améliorer la rentabilité des activités non rentables**.

Cette méthode analyse des processus de l'entreprise en mettant en place des indicateurs révélant le niveau des coûts et les marges, tout en distinguant deux types inducteurs :

- **L'inducteur d'activité** permet de mesurer les ressources consommées par l'activité et d'identifier le rapport de consécution coûts/produits.
- **L'inducteur de coût** détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité.

Les coûts des activités sont, à un premier niveau, analysés au travers de "facteurs de causalité" dont le tableau suivant donne des exemples.

Tableau n° 2 : les activités et les facteurs de causalité

Activités	Facteurs de causalité
Department achats	
Référencement des fournisseurs	Nombre de fournisseurs Nombre de composants
Gestion des appels d'offres	Nombre d'appels d'offres Nombre de fournisseurs consultés Nombre de composants
Passation, suivi et réception des commandes	Nombre de commandes d'achat Nombre de composants
Department commercial	

²⁴ . *L'activité* se définit comme un ensemble de tâches attribuées à une personne, à une machine ou à un groupe de personnes ou de machines. Une personne, une machine ou un groupe peut avoir plusieurs activités. Le choix des activités est évidemment fonction des caractéristiques des entreprises

²⁵ La méthode ABC est apparue aux États-Unis dans les années 80

²⁶ . On parle aussi de méthode ABM comme Activity Based Management, pour évoquer l'usage des activités dans un sens plus large de contrôle de gestion "stratégique".

Gestion Commerciale	Changements de tarifs Nombre de clients
Prise de commandes	Nombre de clients Nombre de commandes clients Nombre d'appels
Gestion des transporteurs	Nombre de clients livrés Nombre de commandes clients Nombre de transporteurs

Source : réalisé par l'auteur

Grâce à ces inducteurs, la méthode ABC²⁷ décortique les différents types d'activités en affectant plus efficacement les coûts aux produits. Cette connaissance fournira des informations aux managers pour **comprendre d'où vient la rentabilité d'une entreprise** facilitant ainsi la prise de décisions stratégiques et la réorganisation éventuelle des processus métiers.

La méthode ABC est généralement complétée par une méthode management dite ABM (Activity Based Magement). Cependant, pour sa mise en œuvre, cette méthode nécessite l'intervention de conseils extérieurs et la mise en place de solutions informatiques coûteuses. Ces facteurs constituent autant de contraintes.

A signaler aussi, que Le calcul des coûts complet ou partiel pose le problème de la tenue des stocks. En effet, la comptabilité analytique de gestion intervient également, dans la détermination de certaines activités comptables telles l'évaluation des stocks²⁸.

²⁷ . La méthode ABC favorise :

- une meilleure compréhension des coûts (directs et indirects) liés à chaque produit ;
- une réduction des frais généraux grâce à la réduction des capacités en excès ;
- un management basé sur le pilotage des coûts ;
- le reengineering des processus métiers.

²⁸ . Le stock est « l'ensemble des marchandises ou des articles accumulés dans l'entreprise en vue d'une utilisation ultérieure dans son cycle d'exploitation ».

D'un point de vue fiscal, la comptabilité générale est tenue de fournir un inventaire²⁹ une fois par an. Or la comptabilité analytique doit effectuer un inventaire comptable permanent. (ICP)³⁰ qui permet de connaître au jour le jour les quantités en stocks et leurs valeurs. L'ICP permet de connaître les quantités et les valeurs des stocks à tout moment ce qui aide l'entreprise à calculer des coûts selon une périodicité rapprochée (1 mois, 2 mois).

Il existe cinq méthodes qui permettent d'évaluer les sorties de stocks :

1- La méthode du coût moyen unitaire pondéré, (CMUP = Stocks initial en valeur + entrées en valeurs / Stocks initial en quantité + entrées en quantités)

2- La méthode du 1er entrée / 1er sortie (PEPS) appelée aussi la méthode « First in, first out » (FIFO).

3- La méthode dernier entrée / premier sortie (DEPS), appelée aussi la méthode « last in, first out » (LIFO).

4- La méthode du coût de remplacement

5- La méthode du coût standard

Conclusion

La comptabilité analytique de gestion s'intéresse aussi à l'analyse des performances pour le développement de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'informations internes et d'aide à la prise de bonnes décisions, utilisées 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.

Il n'est pas à démontrer l'importance de l'information comptable, étant que composante principale dans le système d'information global de l'entreprise. Elle devient un support de

²⁹ . Appelé **inventaire intermittent** qui ne permet qu'à la fin de l'exercice de connaître les existants en stocks.

³⁰ . L'inventaire comptable permanent (ICP) est « une organisation des comptes qui, par l'enregistrement des mouvements permet de connaître de façon constante et en cours d'exercice les existants chiffrés en quantité et en valeur ».

communication de l'entreprise avec ces partenaires et son environnement interne et externe. La pertinence des informations données par la comptabilité analytique de gestion constitue une condition nécessaire pour réaliser ses objectifs. La comptabilité analytique, permet de connaître le coût de revient des différents produits et prestations de l'entreprise et de dégager ainsi la rentabilité de chaque objet étudié. Entant qu'outil essentiel de gestion, la comptabilité analytique permet à l'entreprise de connaître ses coûts et ses résultats, de fixer et de modifier ses prix de vente et de prendre la décision d'investir.

Entant que système d'informations internes destinée à quantifier, d'analyser les flux internes et à les diffuser à tous les responsables de l'entreprise pour prendre les décisions qui leur incombent, la comptabilité analytique devient donc, un outil d'aide à la prise de bonnes décisions sur le plan interne et externe pour l'amélioration de l'image de marque de l'entreprise, de sa compétitivité, de son développement continu et donc de sa survie.

Bibliographie :

BOUQUIN H. (1997), Comptabilité de gestion. Sirey, 2^{ème} édition,

CIBERT A. (1987), «Comptabilité analytique de gestion», Dunod.

CIBERT A. (1988), « Comptabilité analytique », Dunod Economie .

CUYAUBERE T. et MULLER J. (1994), « Contrôle de gestion et comptabilité analytique », Editions Bertrand Lacoste.

Cossu C. et Milkoff R. (1997), « Comptabilité de gestion », nathan,

Dubrulle L. et Jourdain D. (2000), « Comptabilité Analytique de gestion, edition Dwvob.

Dubrulle L (2013), Didier Jourdain, Roger Servan, « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, 6^{ème} édition,

Dubrulle L. et Jourdain D. (2007), « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, 5^{ème} édition

ELHADDAD M. (2001), «Comptabilité analytique », Cours et étude de cas, collection mieux comprendre pour mieux agir,

GRANDGUILLO B.F. (2002)., « Comptabilité analytique», Gualino 5^{ème} edition.

Guedj N. et al (1998), « le contrôle de gestion», édition d'organisation.

KABBAJ S. et YOUSSEF S. (2003): « Comptabilité analytique: calcul et maîtrise des coûts », Almaarifa.

Langlois G. (2006), « Comptabilité de gestion », 3^{ème} édition, pearson éducation.

LAARIBI M. « Comptabilité analytique: analyse des coûts, rentabilité et productivité ».

Leclère D. (1991)., « comptabilité Analytique : analyse, précision et contrôle des coûts », Eyrolles- Université.

LAUZEL P. et BOUQUIN H. “Comptabilité analytique et gestion”, Editions Sirey (dernière édition)

LORINO P. (1991), “ Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par activités”. Dunod Entreprise

Margerin J., Ausset G. (1990), « comptabilité Analytique », les éditions d'organisation.

Patrick Piget (2001), « Comptabilité analytique », Economica 3^{ème} édition,

RAZZOUK A. (2016), « La comptabilité analytique d'investissement », Publibook.